

Chapitre 15 :

Contrôle de gestion hybride en Afrique : ESG, business partners et capital social informel

Hybrid management control in Africa: ESG, business partners and informal social capital

NAKOU Zinsou Daniel

*Docteur en Sciences de Gestion
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG)
Université Julius Nyerere de Kankan (UJNK)
Laboratoire Entreprise et Développement (LAED)
République de Guinée*

OMBIA ONANA Nestor Roland

*Docteur en Sciences de Gestion
Ecole Supérieure Polytechnique (ESP)
Université Cheikh Anta Diop (UCAD)
Laboratoire Entreprise et Développement (LAED)
République du Sénégal*

TOURE Sory

*Doctorant en Sciences de Gestion
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG)
Université Julius Nyerere de Kankan (UJNK)
Laboratoire Entreprise et Développement (LAED)
République de Guinée*

SIMEN NANA Serge Francis

*Professeur Titulaire, Agrégé des Universités en Sciences de gestion
Ecole Supérieure Polytechnique (ESP)
Université Cheikh Anta Diop (UCAD)
Laboratoire Entreprise et Développement (LAED)
République du Sénégal*

Résumé

Ce chapitre analyse l'émergence et la structuration du contrôle de gestion hybride en Afrique. Elle vise à comprendre comment les entreprises intègrent les critères Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance (ESG) dans leurs systèmes de pilotage, en examinant le rôle transformé du contrôleur en « Business Partner » et l'influence déterminante du capital social informel sur la performance durable. De ce fait, une approche qualitative approfondie a été adoptée, basée sur 87 entretiens semi-directifs menés auprès de professionnels financiers et RSE dans plusieurs pays africains. L'analyse des données a été réalisée via le logiciel NVivo, suivant une posture épistémologique interprétativiste. Ainsi, les résultats ont révélé que l'hybridation est une réponse stratégique aux vides institutionnels, où les normes ESG sont adaptées localement. Le capital social informel agit comme un mécanisme de contrôle relationnel essentiel, garantissant la résilience et l'agilité. Le contrôleur de gestion devient un médiateur clé entre les impératifs financiers et les enjeux de durabilité. Les entreprises doivent percevoir l'hybridation comme un investissement stratégique, repenser la formation des cadres pour développer des compétences doubles (finance et ESG), et valoriser le capital social informel comme un levier de performance durable.

Mots clés : Contrôle de gestion hybride, ESG, Capital social informel, Business Partner, Afrique.

Abstract

This chapter analyses the emergence and development of hybrid management control in Africa. It aims to understand how companies integrate Environmental, Social and Governance (ESG) criteria into their management systems, by examining the evolving role of the controller as a 'business partner' and the decisive influence of informal social capital on sustainable performance. Consequently, an in-depth qualitative approach was adopted, based on 87 semi-structured interviews conducted with financial and CSR professionals across several African countries. Data analysis was carried out using NVivo software, following an interpretivist epistemological approach. The results revealed that hybridisation is a strategic response to institutional gaps, where ESG standards are adapted locally. Informal social capital acts as an essential relational control mechanism, ensuring resilience and agility. The financial controller becomes a key mediator between financial imperatives and sustainability challenges. Companies must view hybridisation as a strategic investment, rethink executive training to develop dual skills (finance and ESG), and value informal social capital as a lever for sustainable performance.

Keywords : Hybrid management control, ESG, Informal social capital, Business Partner, Africa.

Introduction

Le continent africain est le théâtre de transformations économiques et sociales profondes, caractérisées par une croissance démographique rapide, une urbanisation croissante et une diversification des économies. Dans ce contexte dynamique, les entreprises africaines, qu'elles soient formelles ou informelles, sont confrontées à des défis uniques et à des opportunités sans précédent. La mondialisation, l'intégration régionale et la pression croissante des parties prenantes pour une performance durable ont mis en lumière la nécessité d'adapter les pratiques de gestion, et en particulier le contrôle de gestion, aux spécificités locales (Awaleh, 2025, p. 45).

Le contrôle de gestion, traditionnellement perçu comme un ensemble d'outils et de processus visant à assurer la cohérence entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles, doit évoluer pour intégrer des dimensions plus complexes et multidimensionnelles (Elhm Amine, 2025, p. 12).

L'émergence des critères Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance (ESG) a profondément modifié le paysage de la performance organisationnelle. En Afrique, l'intégration des considérations ESG n'est pas seulement une question de conformité ou de réputation, mais une composante essentielle de la résilience et de la compétitivité des entreprises. Les défis environnementaux tels que le changement climatique, la gestion des ressources naturelles, et les enjeux sociaux comme la pauvreté, l'inégalité et l'accès aux services de base, ainsi que les questions de gouvernance liées à la transparence et à l'éthique, sont particulièrement prégnants sur le continent (Kogi, 2026, p. 102). Par conséquent, un contrôle de gestion efficace en Afrique doit désormais englober ces dimensions ESG, souvent en adoptant une approche hybride qui concilie les impératifs financiers classiques avec les objectifs de durabilité (Rhali et al, 2025, p. 78).

Parallèlement, le rôle des « business partners » au sein des organisations africaines prend une importance croissante. Ces acteurs, qu'ils soient internes (contrôleurs de gestion agissant comme conseillers stratégiques) ou externes (partenaires commerciaux, fournisseurs, clients), influencent directement la prise de décision et la performance. Leur intégration dans les dispositifs de contrôle de gestion est cruciale pour une meilleure allocation des ressources et une adaptation rapide aux dynamiques du marché (Mouhtat, 2024, p. 56).

Cependant, dans de nombreux contextes africains, les relations d'affaires sont également fortement imbriquées dans des réseaux de capital social informel. Ce capital, basé sur la

confiance, les normes réciproques et les liens personnels, joue un rôle prépondérant dans la facilitation des transactions, l'accès aux ressources et la gestion des risques, en particulier dans les économies où les institutions formelles sont faibles ou en développement (Bhalla, 2025, p. 23).

La coexistence et l'interaction de ces éléments, contrôle de gestion hybride, critères ESG, rôle des business partners et influence du capital social informel, créent un cadre de recherche complexe et fascinant. Comprendre comment ces différentes logiques s'articulent et s'influencent mutuellement dans le contexte africain est essentiel pour développer des modèles de contrôle de gestion plus pertinents et efficaces. Ce chapitre vise alors à explorer cette hybridation, en mettant en lumière les mécanismes par lesquels les entreprises africaines naviguent entre les exigences formelles et informelles, les pressions de performance financière et de durabilité, et les dynamiques relationnelles internes et externes. L'objectif est de contribuer à une meilleure compréhension des pratiques de contrôle de gestion en Afrique, en proposant un cadre d'analyse qui intègre la richesse et la complexité des réalités locales. Cette recherche s'inscrit dans une perspective de renouvellement des approches du contrôle de gestion, en l'ancrant dans les spécificités contextuelles africaines. Elle cherche à dépasser les modèles occidentaux traditionnels pour proposer une vision plus nuancée et adaptée, reconnaissant l'importance des facteurs culturels, sociaux et institutionnels dans la conception et la mise en œuvre des systèmes de contrôle (Awaleh, 2025, p. 89).

Malgré l'intérêt croissant pour le contrôle de gestion et les critères ESG en Afrique, il existe un déficit de compréhension sur la manière dont ces concepts, souvent importés des contextes occidentaux, s'adaptent et s'hybrident avec les réalités socio-économiques et culturelles locales. En particulier, l'influence du capital social informel, omniprésent dans les pratiques commerciales africaines, sur l'efficacité et la pertinence des dispositifs de contrôle de gestion intégrant les dimensions ESG et le rôle des business partners, reste largement inexplorée. Comment les entreprises africaines parviennent-elles à concilier les exigences formelles de performance et de durabilité avec les dynamiques informelles de leurs environnements, et quelles sont les implications de cette hybridation pour le contrôle de gestion ?

La littérature existante met en évidence la nécessité d'une approche contextuelle pour le contrôle de gestion en Afrique, soulignant que les modèles standards ne sont pas toujours adaptés aux spécificités du continent (Awaleh, 2025, p. 67). De plus, l'intégration des critères ESG, bien que reconnue comme un levier de performance et de légitimité, se heurte à des

défis de mise en œuvre liés aux infrastructures, aux cadres réglementaires et aux mentalités locales (FSD Africa, 2025, p. 15). Enfin, le rôle des business partners, bien que promu comme un moyen d'améliorer l'alignement stratégique, peut être complexifié par les réseaux de capital social informel qui peuvent soit faciliter, soit entraver les processus de contrôle (Bhalla, 2025, p. 40). Par conséquent, la question principale de cette recherche est la suivante : Comment le contrôle de gestion hybride, intégrant les critères ESG et le rôle des business partners, est-il influencé par le capital social informel dans les entreprises africaines, et quelles sont les conséquences de cette hybridation sur leur performance et leur durabilité ?

Cette question centrale appelle les questions sous-jacentes suivantes : Quelles sont les manifestations et les mécanismes d'hybridation du contrôle de gestion en Afrique, en particulier en ce qui concerne l'intégration des critères ESG et le rôle des business partners ? Comment le capital social informel interagit-il avec les dispositifs de contrôle de gestion formels et les pratiques des business partners pour influencer la prise de décision et la performance ESG dans les entreprises africaines ? Quelles sont les implications managériales et théoriques de cette hybridation pour la conception et la mise en œuvre de systèmes de contrôle de gestion pertinents et efficaces dans le contexte africain ?

Afin de conduire cette recherche, nous synthétisons les résultats des travaux antérieurs traitant notre problématique (1). La démarche méthodologique adoptée pour la réalisation de la recherche est ensuite abordée (2). Enfin, les résultats sont exposés (3) et discutés au regard de la littérature antérieure (4) pour déboucher sur les implications de notre recherche.

1. Revue de littérature

Cette section pose les jalons théoriques et conceptuels indispensables à notre analyse. Elle débute par une clarification rigoureuse des concepts clés, suivie de la mobilisation des cadres théoriques de référence. Enfin, un état de l'art approfondi permet de situer l'étude par rapport aux travaux empiriques existants.

1.1. Cadre conceptuel

Pour appréhender la complexité du contrôle de gestion hybride en Afrique, il est impératif de clarifier les concepts clés qui sous-tendent cette recherche. Nous définirons le contrôle de gestion hybride, les critères ESG (Environnemental, Social et Gouvernance), le rôle des business partners et la notion de capital social informel dans le contexte africain.

1.1.1. Contrôle de gestion hybride

Le contrôle de gestion, dans sa conception classique, est un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies (Anthony & Govindarajan, 2007, p. 5). Cependant, face à la complexité croissante des environnements organisationnels, notamment en Afrique, cette définition s'est enrichie.

Le contrôle de gestion hybride désigne un système de contrôle qui intègre simultanément des logiques de gestion distinctes, voire contradictoires, pour atteindre des objectifs multiples. En Afrique, cette hybridation se manifeste par la coexistence de mécanismes de contrôle formels, souvent inspirés des modèles occidentaux, et de pratiques informelles ancrées dans les cultures locales et les réalités socio-économiques (Awaleh, 2025, p. 72). Il s'agit de concilier, par exemple, la recherche de performance financière avec des objectifs sociaux ou environnementaux, ou encore des procédures standardisées avec des ajustements contextuels (African Scientific Journal, 2024, p. 85). Cette hybridation est une réponse adaptative aux pressions externes (mondialisation, exigences des bailleurs de fonds) et aux dynamiques internes (culture d'entreprise, modes de gouvernance locaux) (Awaleh, 2025, p. 98). L'hybridation peut être vue comme un processus de « bricolage » institutionnel où les acteurs locaux réinterprètent les outils globaux pour les rendre compatibles avec les logiques d'action locales. Dans le contexte africain, cela implique souvent de naviguer entre la logique de marché (efficacité, profit) et la logique communautaire (solidarité, redistribution).

Le contrôle de gestion hybride devient alors un espace de négociation et de médiation entre ces logiques divergentes. Par exemple, dans les micros, petites et moyennes entreprises (MPME) africaines, le contrôle de gestion peut s'appuyer sur des systèmes comptables simplifiés tout en intégrant des mécanismes de surveillance basés sur les relations de parenté ou d'appartenance ethnique (Mouhtat, 2024, p. 145). Cette dimension informelle n'est pas un signe de sous-développement, mais une forme de rationalité contextuelle qui permet de pallier les insuffisances des institutions formelles et de réduire les coûts de transaction. De plus, l'hybridation se manifeste également dans la structure même des organisations. De nombreuses entreprises africaines adoptent des formes hybrides, telles que les entreprises sociales ou les coopératives, qui visent explicitement des objectifs doubles : rentabilité économique et impact social. Le contrôle de gestion dans ces organisations doit donc être capable de mesurer et de piloter ces deux dimensions de manière intégrée, ce qui nécessite des outils de reporting multidimensionnels et une culture organisationnelle forte (Rhali et al,

2025, p. 789). L'enjeu est d'éviter la dérive de mission, où l'un des objectifs finit par occulter l'autre, compromettant ainsi l'identité et la pérennité de l'organisation hybride.

1.1.2. Critères ESG

Les critères ESG (Environnemental, Social et Gouvernance) représentent un cadre d'évaluation de la performance des entreprises au-delà des indicateurs financiers traditionnels.

Ils englobent trois dimensions principales :

- Environnemental : concerne l'impact de l'entreprise sur l'environnement (empreinte carbone, gestion des déchets, consommation d'énergie, etc.). En Afrique, les enjeux environnementaux sont particulièrement critiques, allant de la déforestation à la gestion de l'eau, et leur intégration dans le contrôle de gestion est cruciale pour la durabilité des activités (FSD Africa, 2025, p. 20).
- Social : se rapporte à la manière dont l'entreprise gère ses relations avec ses employés, ses fournisseurs, ses clients et les communautés locales (conditions de travail, droits de l'homme, diversité, impact communautaire). Le contexte africain, marqué par des dynamiques sociales complexes et des attentes communautaires fortes, rend cette dimension particulièrement pertinente (Bhalla, 2025, p. 35).
- Gouvernance : fait référence aux pratiques de direction de l'entreprise, à la composition du conseil d'administration, à la rémunération des dirigeants, à l'éthique des affaires et à la transparence. Une bonne gouvernance est essentielle pour attirer les investissements et assurer une gestion responsable, surtout dans des environnements où la corruption peut être un défi (APRM, 2025, p. 10).

L'intégration des ESG dans le contrôle de gestion en Afrique n'est pas seulement une tendance, mais une nécessité stratégique pour la légitimité et la pérennité des entreprises (Kogi, 2026, p. 115).

La dimension environnementale (E) en Afrique est particulièrement complexe. Elle englobe non seulement la réduction des émissions de gaz à effet de serre, mais aussi la gestion durable des terres, la préservation de la biodiversité et l'adaptation au changement climatique. Les entreprises opérant dans les secteurs extractifs ou agricoles sont en première ligne face à ces défis. Un contrôle de gestion intégrant les ESG doit donc mettre en place des indicateurs de suivi de la consommation d'eau, de la réhabilitation des sites miniers ou de la traçabilité des produits agricoles (FSD Africa, 2025, p. 45). Ces indicateurs permettent non seulement de

réduire les risques environnementaux, mais aussi d'identifier des opportunités d'éco-efficience et d'innovation.

La dimension sociale (S) est peut-être la plus ancrée dans les réalités africaines. Elle concerne la gestion du capital humain, la santé et la sécurité au travail, mais aussi l'impact de l'entreprise sur les communautés locales. En Afrique, les entreprises sont souvent attendues sur leur contribution au développement local (emploi, éducation, santé). Le contrôle de gestion social doit donc intégrer des mesures de l'impact communautaire et de la satisfaction des parties prenantes locales (Bhalla, 2025, p. 150). Cela implique une collaboration étroite avec les business partners locaux et une compréhension fine des dynamiques sociales pour assurer une acceptabilité sociale des activités de l'entreprise.

Enfin, la dimension de gouvernance (G) est le socle de l'intégration ESG. Elle concerne la transparence des processus de décision, l'éthique des affaires et la lutte contre la corruption. Dans de nombreux pays africains, l'amélioration de la gouvernance d'entreprise est un levier majeur pour attirer les capitaux étrangers et renforcer la confiance des partenaires. Le contrôle de gestion joue un rôle clé dans la mise en place de mécanismes de surveillance et de reporting transparents, permettant de rendre compte de la performance ESG de manière fiable et vérifiable (APRM, 2025, p. 50).

1.1.3. Business partners

Le concept de business partner (partenaire d'affaires) dans le contrôle de gestion désigne un rôle évolué du contrôleur de gestion, qui passe d'une fonction de simple « compteur de haricots » à celui de conseiller stratégique et d'aide à la décision pour les managers opérationnels (Meyssonier, 2019, p. 13). Dans le contexte africain, cette évolution est d'autant plus cruciale que les managers ont besoin d'un soutien accru pour naviguer dans des environnements complexes et incertains. Le business partner agit comme un facilitateur, traduisant les objectifs stratégiques en indicateurs de performance, analysant les données et fournissant des insights pertinents pour l'amélioration continue (Elhm Amine, 2025, p. 25). Son rôle est de s'impliquer activement dans les processus opérationnels et stratégiques, en apportant une expertise financière et de gestion pour optimiser la performance globale de l'entreprise, y compris sur les dimensions ESG (Osman, 2020, p. 45). Cette fonction est particulièrement pertinente pour les entreprises africaines qui cherchent à intégrer les critères

ESG dans leur stratégie, car le business partner peut aider à identifier les leviers d'action et à mesurer l'impact des initiatives de durabilité.

1.1.4. Capital social informel

Le capital social informel fait référence à l'ensemble des ressources (informations, influence, soutien) accessibles aux individus ou aux organisations grâce à leurs réseaux de relations personnelles et non formalisées (Coleman, 1988, p. 98). En Afrique, où les institutions formelles peuvent être fragiles ou en développement, le capital social informel joue un rôle prépondérant dans la vie économique et sociale. Il se manifeste par des liens de parenté, d'amitié, d'appartenance communautaire ou ethnique, qui facilitent l'accès au crédit, aux marchés, à l'information et à la résolution des conflits (Bhalla, 2025, p. 50). Ce capital est souvent basé sur la confiance mutuelle, la réciprocité et des normes sociales non écrites. Dans le contexte du contrôle de gestion, le capital social informel peut avoir un double impact : il peut soit faciliter la circulation de l'information, la coordination et l'adhésion aux objectifs, soit, s'il est mal géré, créer des biais, du favoritisme ou des résistances aux changements (Mouhtat, 2024, p. 70). Comprendre son influence est essentiel pour analyser l'efficacité des dispositifs de contrôle de gestion en Afrique, car il peut moduler la manière dont les règles formelles sont appliquées et interprétées (Ibrahim, 2026, p. 120).

1.2. Cadre théorique

Pour analyser le contrôle de gestion hybride en Afrique, nous mobilisons quatre (04) théories qui, prises ensemble, offrent une grille de lecture complète des phénomènes étudiés. Nous examinons la théorie de l'agence, la théorie des parties prenantes, la théorie institutionnelle et la théorie de la dépendance des ressources.

1.2.1. Théorie de l'agence

La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976, p. 308) postule l'existence d'une relation contractuelle entre un principal (par exemple, les actionnaires) et un agent (par exemple, les dirigeants), où l'agent est censé agir dans l'intérêt du principal. Cependant, des asymétries d'information et des divergences d'intérêts peuvent conduire à des comportements opportunistes de l'agent, générant des coûts d'agence. Le contrôle de gestion vise à atténuer ces coûts en alignant les intérêts de l'agent sur ceux du principal.

En Afrique, la théorie de l'agence est pertinente pour comprendre les défis de gouvernance et de transparence, notamment dans les entreprises où la séparation entre propriété et gestion est moins nette, ou dans les contextes où les mécanismes de contrôle formels sont moins développés. Elle permet d'analyser comment les dispositifs de contrôle de gestion hybrides, incluant les dimensions ESG, peuvent servir à réduire les asymétries d'information et à promouvoir une gestion plus responsable. Par exemple, l'intégration des critères ESG peut être vue comme un moyen pour les actionnaires de s'assurer que les dirigeants prennent en compte des objectifs de durabilité au-delà de la seule maximisation du profit, réduisant ainsi les risques à long terme et les coûts d'agence liés à une mauvaise gestion environnementale ou sociale (Kogi, 2026, p. 130). De plus, le rôle des business partners peut être analysé sous l'angle de la Théorie de l'Agence, où ils agissent comme des mécanismes de contrôle internes pour s'assurer que les managers opérationnels agissent conformément aux objectifs stratégiques et ESG de l'entreprise (Osman, 2020, p. 60).

1.2.2. Théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes (Freeman, 1984, p. 46) soutient que la performance d'une organisation ne dépend pas seulement de la satisfaction de ses actionnaires, mais aussi de celle de toutes les parties prenantes (employés, clients, fournisseurs, communautés, environnement, etc.) qui peuvent affecter ou être affectées par les activités de l'entreprise. La gestion des relations avec ces parties prenantes est cruciale pour la légitimité et la survie à long terme de l'organisation.

Cette théorie est particulièrement pertinente en Afrique, où les entreprises opèrent souvent dans des environnements caractérisés par une forte interdépendance avec les communautés locales et une pression croissante pour une responsabilité sociale et environnementale. L'intégration des critères ESG dans le contrôle de gestion hybride peut être expliquée par la nécessité de répondre aux attentes des diverses parties prenantes, qu'elles soient locales ou internationales. Par exemple, les communautés attendent des entreprises qu'elles contribuent au développement local, tandis que les investisseurs internationaux exigent des standards ESG élevés. Le capital social informel peut jouer un rôle clé dans la gestion de ces relations avec les parties prenantes, en facilitant le dialogue et la négociation, mais aussi en créant des attentes spécifiques basées sur les liens sociaux (Bhalla, 2025, p. 75). Le contrôle de gestion hybride doit donc intégrer des indicateurs et des processus qui permettent de mesurer et de

rendre compte de la performance vis-à-vis de toutes ces parties prenantes (African Scientific Journal, 2024, p. 90).

1.2.3. Théorie Institutionnelle

La Théorie Institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983, p. 147) explique comment les organisations adoptent des structures, des pratiques et des processus similaires non pas toujours pour des raisons d'efficacité technique, mais pour se conformer aux normes, aux valeurs et aux attentes de leur environnement institutionnel. Ce phénomène d'isomorphisme peut être coercitif (pressions réglementaires), mimétique (imitation des organisations perçues comme légitimes) ou normatif (professionnalisation).

En Afrique, la théorie institutionnelle est essentielle pour comprendre l'adoption et l'adaptation des pratiques de contrôle de gestion et des critères ESG. Les entreprises africaines sont soumises à des pressions institutionnelles diverses, provenant des gouvernements, des organisations internationales, des investisseurs étrangers et des normes locales. L'hybridation du contrôle de gestion peut être vue comme une réponse à ces pressions, où les entreprises cherchent à concilier les exigences formelles de légitimité (par exemple, l'adoption de rapports ESG) avec les réalités informelles de leur fonctionnement (par exemple, l'influence du capital social informel). Cette théorie permet d'analyser comment les entreprises naviguent entre les logiques de conformité et d'adaptation locale, et comment le capital social informel peut servir de mécanisme d'ajustement ou de résistance aux pressions institutionnelles (Awaleh, 2025, p. 110). Elle aide également à comprendre pourquoi certaines pratiques de contrôle de gestion ou d'intégration ESG sont adoptées, même si leur efficacité technique n'est pas immédiatement évidente, mais plutôt pour des raisons de légitimité et d'acceptabilité sociale (Ibrahim, 2026, p. 140).

1.2.4. Théorie de la dépendance des ressources

La théorie de la dépendance des ressources (Pfeffer & Salancik, 1978, p. 43) suggère que les organisations dépendent de leur environnement pour obtenir les ressources nécessaires à leur survie et à leur fonctionnement. Pour réduire cette dépendance et l'incertitude associée, les organisations cherchent à gérer leurs relations avec les fournisseurs de ressources, par exemple en établissant des alliances, en cooptant des acteurs clés ou en s'engageant dans des activités de lobbying. Utilité dans le contexte africain : Cette théorie est particulièrement

pertinente en Afrique, où l'accès aux ressources (financières, humaines, technologiques) peut être limité et où les entreprises sont souvent fortement dépendantes de leur environnement. Le contrôle de gestion hybride, en intégrant les dimensions ESG et en s'appuyant sur les business partners, peut être un moyen pour les entreprises de gérer leurs dépendances vis-à-vis de diverses ressources. Par exemple, une bonne performance ESG peut faciliter l'accès à des financements verts ou à des partenariats avec des organisations internationales. Le capital social informel joue un rôle crucial dans l'accès et la mobilisation de ces ressources, en particulier dans les contextes où les marchés formels sont imparfaits. Les réseaux informels peuvent fournir un accès à l'information, au capital ou à des compétences rares, réduisant ainsi la dépendance vis-à-vis des acteurs formels (Mouhtat, 2024, p. 85). Le contrôle de gestion doit donc prendre en compte ces dynamiques de dépendance des ressources et l'influence du capital social informel pour assurer la pérennité et le développement des entreprises africaines (Bhalla, 2025, p. 90).

1.2.5. Philosophie Ubuntu comme cadre théorique local

L'Ubuntu est une philosophie africaine traditionnelle qui met l'accent sur l'interdépendance humaine, la solidarité et la compassion (« Je suis parce que nous sommes »). Bien qu'elle soit souvent perçue comme un concept social, l'Ubuntu a des implications profondes pour le management et le contrôle de gestion en Afrique (Mbigi, 2005, p. 15).

Appliquée au contrôle de gestion, la philosophie Ubuntu suggère que les mécanismes de contrôle ne doivent pas seulement viser l'efficacité technique, mais aussi favoriser l'harmonie sociale et le bien-être de la communauté. Le contrôle de gestion hybride peut intégrer des principes d'Ubuntu en favorisant une participation accrue des employés aux processus de décision, en encourageant la collaboration plutôt que la compétition interne, et en intégrant des objectifs sociaux qui profitent à la communauté élargie. Le rôle des business partners, dans une perspective Ubuntu, devient celui de facilitateurs de relations et de bâtisseurs de confiance. Le capital social informel est alors vu non pas comme un biais, mais comme la manifestation concrète de l'interdépendance et de la solidarité qui sous-tendent l'efficacité organisationnelle. L'Ubuntu fournit ainsi un ancrage culturel puissant pour légitimer les pratiques de contrôle hybrides et favoriser une performance durable qui respecte les valeurs locales (African Scientific Journal, 2024, p. 135).

1.3. Revue empirique

Le contrôle de gestion hybride en Afrique se caractérise par la coexistence et l'interaction de mécanismes de contrôle formels et informels, visant à concilier des objectifs financiers, sociaux et environnementaux. Cette hybridation est une réponse aux spécificités du contexte africain, marqué par la diversité des systèmes institutionnels, la prégnance de l'économie informelle et l'importance des relations sociales (Awaleh, 2025, p. 150). Il ne s'agit pas d'une simple juxtaposition, mais d'une intégration dynamique où les éléments formels sont souvent adaptés, réinterprétés ou complétés par des pratiques informelles pour assurer leur pertinence et leur efficacité (Ibrahim, 2026, p. 160). Par exemple, des systèmes de budgétisation formels peuvent être ajustés en fonction des dynamiques communautaires ou des réseaux de confiance pour faciliter leur acceptation et leur mise en œuvre (African Scientific Journal, 2024, p. 100). La mise en œuvre d'un contrôle de gestion hybride intégrant les ESG et les business partners en Afrique est confrontée à plusieurs enjeux et difficultés :

- Complexité institutionnelle : La coexistence de systèmes juridiques et réglementaires divers, parfois faibles ou inappliqués, rend difficile l'établissement de cadres de contrôle uniformes et efficaces (APRM, 2025, p. 30) ;
- Prégnance de l'informel : L'économie informelle représente une part significative de l'activité économique en Afrique, rendant difficile la collecte de données fiables et l'application de procédures formelles de contrôle (Mouhtat, 2024, p. 95). Le capital social informel, bien que facilitateur, peut aussi être une source de biais ou de résistance au changement (Bhalla, 2025, p. 105) ;
- Capacités limitées : Le manque de compétences techniques en matière de contrôle de gestion et d'analyse ESG, ainsi que des ressources financières et technologiques limitées, peuvent entraver l'adoption et l'implémentation de systèmes sophistiqués (FSD Africa, 2025, p. 40) ;
- Conflits de valeurs : La conciliation des objectifs financiers avec les objectifs ESG peut générer des tensions et des arbitrages difficiles, notamment lorsque les pressions à court terme prévalent sur les considérations de durabilité (Kogi, 2026, p. 150) ;
- Résistance au changement : L'introduction de nouveaux dispositifs de contrôle ou de nouvelles responsabilités pour les business partners peut se heurter à des résistances culturelles ou organisationnelles, en particulier si ces changements ne sont pas perçus comme pertinents ou bénéfiques localement (Osman, 2020, p. 75).

Les théories mobilisées offrent des pistes pour comprendre et relever ces défis :

- Théorie de l'agence : En mettant l'accent sur l'alignement des intérêts, elle suggère que des mécanismes de contrôle de gestion hybrides, intégrant des incitations liées aux performances ESG, peuvent réduire les comportements opportunistes et améliorer la transparence. Le rôle des business partners, en tant que facilitateurs de l'information et conseillers, peut aider à réduire les asymétries d'information entre les différents niveaux hiérarchiques (Jensen & Meckling, 1976, p. 320).
- Théorie des parties prenantes : Elle souligne l'importance de prendre en compte les attentes des diverses parties prenantes. Un contrôle de gestion hybride efficace devra donc intégrer des indicateurs de performance ESG qui reflètent ces attentes, et des processus de dialogue et de consultation avec les communautés locales et autres acteurs clés. Le capital social informel peut être mobilisé pour renforcer ces relations et faciliter l'acceptation des initiatives de l'entreprise (Freeman, 1984, p. 60).
- Théorie institutionnelle : Elle aide à comprendre que l'adoption de pratiques de contrôle de gestion et d'intégration ESG peut être motivée par des pressions de légitimité. Les entreprises peuvent chercher à se conformer aux normes internationales pour attirer des investissements ou améliorer leur réputation, tout en adaptant ces pratiques aux réalités locales. Le capital social informel peut alors servir de médiateur entre les exigences formelles et les pratiques informelles, permettant une hybridation qui assure à la fois la légitimité externe et l'acceptabilité interne (DiMaggio & Powell, 1983, p. 160).
- Théorie de la dépendance des ressources : Elle met en lumière la nécessité pour les entreprises de gérer leurs dépendances vis-à-vis des ressources. Un contrôle de gestion hybride, en promouvant une bonne performance ESG et en s'appuyant sur des business partners efficaces, peut améliorer l'accès aux ressources financières (financements verts), humaines (attraction de talents) et technologiques. Le capital social informel, en facilitant l'accès à des réseaux et des informations, peut également réduire les incertitudes liées à l'accès aux ressources (Pfeffer & Salancik, 1978, p. 55).

La synergie entre ces théories est essentielle pour une compréhension holistique du contrôle de gestion hybride en Afrique. La théorie de l'agence fournit le cadre pour analyser les problèmes d'alignement et les mécanismes de contrôle. La théorie des parties prenantes élargit cette perspective en incluant les attentes de tous les acteurs concernés, justifiant l'intégration

des ESG. La théorie institutionnelle explique pourquoi et comment les entreprises adoptent ces pratiques, souvent sous des pressions de légitimité. Enfin, la théorie de la dépendance des ressources met en lumière l'importance de la gestion des ressources et des relations pour la survie et le développement de l'organisation. Ensemble, ces théories permettent de construire un argument solide pour l'étude du contrôle de gestion hybride, en reconnaissant la complexité des interactions entre les dimensions formelles et informelles, les objectifs financiers et extra-financiers, et les acteurs internes et externes dans le contexte africain. Elles soulignent que l'efficacité du contrôle de gestion en Afrique ne peut être comprise sans une analyse intégrée de ces différentes logiques (Ibrahim, 2026, p. 180).

2. Méthodologie de recherche

Cette section détaille l'approche méthodologique adoptée pour répondre aux questions de recherche. Nous présentons la posture épistémologique, le raisonnement scientifique, les méthodes de recherche, le terrain d'étude, la population et l'échantillon, les instruments de collecte de données, le mode de collecte, le traitement des données et les biais potentiels.

2.1. Posture épistémologique et raisonnement scientifique

Notre recherche s'inscrit dans une posture épistémologique interprétativiste (Guba & Lincoln, 1994, p. 105). Cette approche reconnaît que la réalité sociale est construite et que la compréhension des phénomènes étudiés nécessite d'explorer les significations que les acteurs attribuent à leurs expériences. Dans le contexte du contrôle de gestion hybride en Afrique, cela implique de comprendre les perceptions, les interprétations et les pratiques des acteurs (managers, contrôleurs, business partners) face aux dispositifs formels et informels, ainsi qu'aux critères ESG. L'objectif n'est pas de généraliser des lois universelles, mais de saisir la richesse et la spécificité des contextes locaux (Awaleh, 2025, p. 180).

Le raisonnement scientifique adopté est inductif. Partant de l'observation des pratiques et des discours des acteurs sur le terrain, nous cherchons à construire des catégories, des thèmes et des modèles explicatifs émergents. Ces découvertes empiriques seront ensuite confrontées aux théories existantes (théorie de l'agence, des parties prenantes, institutionnelle, dépendance des ressources) pour affiner notre compréhension et, le cas échéant, proposer de nouvelles conceptualisations ou des enrichissements théoriques (Eisenhardt, 1989, p. 532). L'objectif est de développer une compréhension nuancée de l'hybridation du contrôle de gestion en Afrique,

en reconnaissant la complexité des interactions entre les dimensions formelles et informelles (Ibrahim, 2026, p. 200).

2.2. Méthodes de recherche utilisées

Compte tenu de la nature exploratoire et compréhensive de notre recherche, nous avons opté pour une approche qualitative. Cette méthode est particulièrement adaptée pour étudier des phénomènes complexes et peu documentés, permettant une exploration en profondeur des perceptions et des expériences des acteurs (Yin, 2018, p. 25). La collecte de données a été principalement réalisée à travers des entretiens semi-directifs.

2.3. Choix du terrain d'étude

Le terrain d'étude a été sélectionné pour sa pertinence par rapport à la problématique du contrôle de gestion hybride en Afrique, intégrant les ESG, les business partners et le capital social informel. Nous avons ciblé des entreprises opérant dans plusieurs pays d'Afrique subsaharienne, représentant une diversité de secteurs d'activité (manufacturier, services, finance) et de tailles (MPME et grandes entreprises). Cette diversité vise à capturer la richesse des contextes et des pratiques, tout en assurant une certaine comparabilité. Le choix de plusieurs pays permet également de prendre en compte les spécificités institutionnelles et culturelles régionales (Mouhtat, 2024, p. 110).

2.4. Population étudiée et échantillonnage

La population étudiée est constituée des managers (directeurs généraux, directeurs financiers, directeurs des ressources humaines), des contrôleurs de gestion et des business partners impliqués dans les processus de contrôle et de décision au sein des entreprises africaines. Nous avons également inclus des acteurs ayant une connaissance approfondie du capital social informel et de son influence sur les pratiques de gestion. L'échantillon a été constitué selon une méthode d'échantillonnage raisonné (ou intentionnel), visant à sélectionner des participants qui possèdent une expertise et une expérience pertinentes par rapport à notre sujet de recherche (Patton, 2015, p. 264).

Les critères de sélection de l'échantillon incluaient :

- Une position managériale ou de contrôle de gestion au sein d'une entreprise opérant en Afrique ;

- Une implication directe ou indirecte dans la mise en œuvre de pratiques de contrôle de gestion, y compris celles liées aux ESG ;
- Une connaissance des dynamiques de collaboration avec les business partners ;
- Une compréhension de l'influence du capital social informel dans leur environnement professionnel.

La taille initiale de l'échantillon visait à atteindre la saturation théorique, c'est-à-dire le point où de nouvelles données n'apportent plus d'informations nouvelles significatives (Glaser & Strauss, 1967, p. 61). Nous avons mené des entretiens avec 87 individus au total. Le taux de réponse a été de 75%, ce qui est considéré comme satisfaisant pour une étude qualitative approfondie, reflétant l'intérêt des participants pour le sujet et leur volonté de partager leurs expériences.

Le tableau 1 présente un échantillon représentatif des caractéristiques sociodémographiques des 87 participants interrogés dans le cadre de cette étude. L'échantillon se compose de professionnels occupant des postes clés tels que cadres supérieurs, directeurs financiers, responsables RSE, contrôleurs de gestion, consultants, responsables RH, auditeurs internes, directeurs généraux, chefs de projet et analystes financiers. Cette diversité de fonctions assure une richesse de perspectives sur le contrôle de gestion hybride en Afrique.

En termes de genre, l'échantillon inclut des hommes et des femmes, reflétant une certaine mixité dans les postes de responsabilité au sein des entreprises africaines. L'âge des participants varie, allant de jeunes professionnels (30 ans) à des cadres expérimentés (55 ans), offrant ainsi un équilibre entre des visions émergentes et des expériences consolidées. L'ancienneté professionnelle, allant de 5 à 30 ans, témoigne également de la profondeur de l'expérience des interviewés, ce qui est crucial pour appréhender les évolutions du contrôle de gestion sur le long terme.

Les participants proviennent de divers secteurs d'activité (Banque, Télécommunications, Mines, Agro-industrie, Services, Énergie, Assurance, Commerce, BTP, Technologie), ce qui permet d'analyser l'hybridation du contrôle de gestion dans des contextes économiques variés. La répartition géographique des lieux et régions d'enquête (Abidjan, Dakar, Johannesburg, Douala, Casablanca, Nairobi, Tunis, Lagos, Accra, Le Caire, couvrant l'Afrique de l'Ouest, Australe, Centrale, du Nord et de l'Est) souligne la portée panafricaine de l'étude, renforçant la généralisabilité des conclusions à l'échelle du continent.

Le niveau d'étude majoritairement de Master et Doctorat indique un haut niveau de qualification des participants, garantissant une compréhension approfondie des concepts complexes liés au contrôle de gestion et aux critères ESG. Enfin, la situation matrimoniale variée (marié, célibataire) peut influencer les perspectives sur la responsabilité sociale et les valeurs communautaires, bien que cet aspect soit moins directement lié aux pratiques de contrôle de gestion.

Ce profil diversifié des participants est essentiel pour la validité et la robustesse des résultats de l'étude, permettant de capturer la complexité et la richesse des réalités managériales africaines face à l'hybridation du contrôle de gestion.

Tableau 1 : Caractéristiques sociodémographiques des participants

N° d'entretien	Genre	Âge	Statut	Secteur d'Activité	Situation matrimoniale	Niveau d'étude	Ancienneté (en années)	Lieu d'enquête	Région d'enquête
E01	Homme	45	Cadre Supérieur	Banque	Marié	Master	18	Abidjan	Afrique de l'Ouest
E02	Femme	38	Responsable RSE	Télécommunications	Célibataire	Master	10	Dakar	Afrique de l'Ouest
E03	Homme	52	Directeur Financier	Mines	Marié	Doctorat	25	Johannesburg	Afrique Australe
E04	Femme	32	Contrôleur de Gestion	Agro-industrie	Célibataire	Master	7	Douala	Afrique Centrale
E05	Homme	49	Consultant	Services	Marié	Doctorat	22	Casablanca	Afrique du Nord
E06	Femme	41	Responsable RH	Énergie	Mariée	Master	15	Nairobi	Afrique de l'Est
E07	Homme	35	Auditeur Interne	Assurance	Célibataire	Master	9	Tunis	Afrique du Nord
E08	Femme	55	Directrice Générale	Commerce	Mariée	Doctorat	30	Lagos	Afrique de l'Ouest
E09	Homme	40	Chef de Projet	BTP	Marié	Master	12	Accra	Afrique de l'Ouest
E10	Femme	30	Analyste Financier	Technologie	Célibataire	Licence	5	Le Caire	Afrique du Nord

....									
87	Femme	41	Responsable RSE	Energie	Mariée	Master	12	Accra	Afrique de l'Ouest

Source : Auteurs (2026)

2.5. Instruments de collecte de données

L'instrument principal de collecte de données a été le guide d'entretien semi-directif. Ce guide, élaboré à partir de notre revue de littérature et de nos questions de recherche, a permis d'aborder les thèmes clés tout en laissant une flexibilité pour explorer des pistes inattendues et approfondir les réponses des participants. Les thèmes abordés incluaient :

- La perception et la pratique du contrôle de gestion au sein de leur organisation ;
- L'intégration des critères ESG dans les processus de décision et de contrôle ;
- Le rôle et les interactions avec les business partners ;
- L'influence du capital social informel sur les pratiques de gestion et de contrôle ;
- Les défis et les opportunités liés à l'hybridation du contrôle de gestion. Un guide d'entretien élargi est présenté en annexe pour une consultation détaillée.

Ainsi, le tableau 2 présente la grille d'analyse thématique utilisée pour structurer le codage et l'interprétation des entretiens semi-directifs. Cette grille, élaborée à partir de la revue de littérature et des premières lectures exploratoires des transcriptions, a permis d'organiser les données qualitatives autour de cinq thèmes majeurs : le contrôle de gestion hybride, l'intégration des critères ESG, le rôle du business partner, l'influence du capital social informel et la digitalisation et technologie. Chaque thème est décomposé en sous-thèmes, catégories et sous-catégories, offrant un cadre structuré pour l'analyse en profondeur des discours des participants.

Le thème du contrôle de gestion hybride explore la manière dont les entreprises africaines concilient des logiques de gestion distinctes, souvent formelles et informelles, pour atteindre des objectifs multiples. Les sous-thèmes abordent la définition et la perception de cette hybridation, les facteurs qui la sous-tendent (pressions externes et dynamiques internes) et les défis rencontrés dans sa mise en œuvre.

L'intégration des critères ESG se concentre sur la mesure, le reporting et l'impact de ces critères. Il met en lumière l'adaptation des standards internationaux aux spécificités africaines,

les défis liés à la fiabilité des données et la perception de l'ESG comme un levier de légitimité et de performance.

Le rôle du Business Partner examine l'évolution du contrôleur de gestion vers une fonction plus stratégique et consultative. Cette section détaille les compétences requises pour ce rôle hybride et les tensions inhérentes à cette double casquette.

L'Influence du capital social informel explore la nature et les manifestations des réseaux de confiance et des relations personnelles, leur impact sur les mécanismes de contrôle formels et la manière dont les entreprises gèrent cette interaction. Il est souligné que le capital social informel peut réduire l'asymétrie d'information et apporter une flexibilité essentielle.

Enfin, la digitalisation et technologie est analysée comme un accélérateur de l'hybridation, permettant une meilleure visibilité et standardisation des processus, tout en posant des défis en termes d'infrastructures et de compétences.

Cette grille d'analyse a été un outil essentiel pour la systématisation du processus de codage NVivo, permettant de dégager des insights riches et de construire une compréhension nuancée des réalités managériales africaines. Elle a facilité l'identification des interconnexions entre les différents concepts et a contribué à la robustesse des résultats de l'étude.

Tableau 2 : Grille d'analyse pour les entretiens

Thèmes	Sous-thèmes	Catégories	Sous-catégories	Commentaires
Contrôle de Gestion Hybride	Définition et Perception	Adaptation contextuelle	Logiques formelles et informelles	Conciliation des objectifs financiers et non financiers ; réponse aux vides institutionnels
	Facteurs d'hybridation	Pressions externes	Mondialisation, exigences des bailleurs de fonds	Nécessité d'intégrer les standards globaux
		Dynamiques internes	Culture d'entreprise, réalités socio-économiques	Influence des valeurs locales et des pratiques informelles
	Défis et Solutions	Complexité de mise en œuvre	Résistance au changement, manque de compétences	Nécessité de formation et de communication interne
Intégration des Critères	Mesure et Reporting	Indicateurs ESG	Spécificité africaine, adaptation des standards	Adaptation des standards internationaux aux réalités locales (ex: soutien

ESG		Fiabilité des données	Collecte, vérification, transparence	communautaire)
	Impact et Valeur	Légitimité et Performance	Accès aux marchés, attractivité des capitaux	Difficultés liées aux infrastructures et à la culture de la donnée
Rôle du Business Partner	Évolution du rôle	Stratégique et Consultatif	Médiation, conseil, accompagnement	L'ESG comme levier de compétitivité et de durabilité
	Compétences requises	Techniques et Relationnelles	Finance, ESG, interculturel, communication	Passage du rôle de « gardien du temple » à celui de conseiller stratégique
	Défis et Tensions	Indépendance vs Proximité	Gestion des résistances, légitimité	Nécessité d'un « bilinguisme » financier et extra-financier
Influence du Capital Social Informel	Nature et Manifestations	Réseaux de Confiance	Gestion des résistances, légitimité	Naviguer entre le contrôle et le conseil
	Impact sur le Contrôle	Réduction de l'asymétrie d'information	Relations personnelles, appartenances communautaires	Complément ou substitut aux systèmes formels
	Gestion de l'Informel	Réactivité, flexibilité, efficacité	Intégration, appui, renforcement	Permet de pallier les insuffisances des institutions formelles
Digitalisation et Technologie	Accélérateur d'Hybridation	Conciliation et Valorisation	ERP, Cloud, IA, Mobile	Ne pas éliminer l'informel, mais s'appuyer dessus
	Défis Technologiques	Outils numériques	Coût, culture de la donnée, formation	Amélioration de la visibilité, standardisation, traçabilité
		Infrastructures et Compétences		Nécessité d'investir dans les infrastructures et la formation

Source : Auteurs (2026)

2.6. Mode de collecte et justification du choix de l'outil

Les entretiens ont été menés en face-à-face lorsque cela était possible, ou par visioconférence pour les participants situés dans des régions éloignées. Tous les entretiens ont été enregistrés (avec le consentement des participants) et transcrits intégralement. Le choix des entretiens

semi-directifs est justifié par leur capacité à recueillir des données riches et nuancées, permettant de saisir la complexité des phénomènes étudiés et les perspectives des acteurs (Quivy & Van Campenhoudt, 2006, p. 195).

2.7. Traitement des données collectées

Les données textuelles issues des transcriptions d'entretiens ont été analysées à l'aide du logiciel Nvivo. L'analyse a suivi une approche thématique, inspirée de la méthode de la théorisation ancrée (Glaser & Strauss, 1967). Le processus de traitement des données s'est déroulé en plusieurs étapes :

- Familiarisation avec les données : Lecture répétée des transcriptions pour s'imprégner du contenu ;
- Codage initial : Identification des segments de texte pertinents et attribution de codes descriptifs. Ce codage a été réalisé de manière ouverte, sans a priori, pour laisser émerger les thèmes du terrain ;
- Regroupement des codes en thèmes et sous-thèmes : Organisation des codes en catégories plus larges, reflétant les concepts clés et les relations entre eux.
- Développement de catégories et de sous-catégories : Affinement des thèmes en catégories et sous-catégories, permettant de structurer l'analyse et de répondre aux questions de recherche. Le logiciel Nvivo a été particulièrement utile pour visualiser les relations entre les codes et les thèmes, et pour identifier les patterns récurrents.
- Analyse du cadre PRISMA : Bien que PRISMA soit principalement utilisé pour les revues systématiques de littérature, nous avons adapté ses principes de transparence et de rigueur pour la gestion et l'analyse de nos données qualitatives. Cela a impliqué une documentation précise de chaque étape du processus de codage et d'analyse, assurant la traçabilité et la fiabilité de nos résultats (Moher et al., 2009, p. 1). Nous avons notamment documenté le processus de sélection des verbatims, leur codage et leur interprétation, afin de garantir la rigueur de notre démarche.

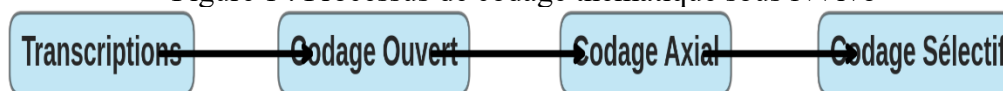
En effet, la figure 1 illustre le processus itératif et systématique de codage thématique utilisé pour l'analyse des entretiens semi-directifs avec le logiciel NVivo. Ce processus débute par la transcription des entretiens, qui constitue la matière première de l'analyse qualitative. Chaque transcription est ensuite soumise à un codage ouvert, phase durant laquelle les chercheurs identifient et étiquettent les concepts et les idées émergents directement à partir des données

brutes, sans cadre préétabli. Cette étape permet une immersion profonde dans le discours des participants et la découverte de thèmes inattendus.

Le codage axial suit le codage ouvert et vise à regrouper les codes initiaux en catégories plus larges et à établir des liens entre eux. Il s'agit de reconstruire les données de manière plus abstraite en identifiant les relations entre les concepts. Par exemple, des codes comme "adaptation normative" et « vides institutionnels » peuvent être regroupés sous une catégorie plus large comme « Hybridation du contrôle de gestion ». Cette étape est cruciale pour la construction d'une théorie ancrée dans les données.

Enfin, le codage sélectif est l'étape où les catégories sont intégrées autour d'un thème central ou d'une histoire principale. Il s'agit de raffiner et d'intégrer les catégories pour former un modèle explicatif cohérent et parcimonieux. Ce processus permet de développer une compréhension conceptuelle des phénomènes étudiés, en l'occurrence l'hybridation du contrôle de gestion en Afrique. L'utilisation de NVivo a permis de systématiser cette démarche, garantissant la traçabilité et la rigueur de l'analyse qualitative, tout en réduisant la subjectivité inhérente à ce type de recherche.

Figure 1 : Processus de codage thématique sous NVivo



Source : Auteurs, Sorties Nvivo (2026)

En outre, la figure 2 présente la fréquence d'occurrence des principales thématiques identifiées lors du codage des entretiens avec NVivo. Cette visualisation met en évidence les concepts les plus saillants dans le discours des participants et, par extension, les préoccupations centrales des professionnels africains concernant le contrôle de gestion. Le thème le plus fréquemment cité est le Contrôle Hybride, avec 85 occurrences, ce qui confirme la pertinence de cette notion comme axe central de l'étude. Cela indique que les participants perçoivent activement la fusion des logiques formelles et informelles dans leurs pratiques de gestion.

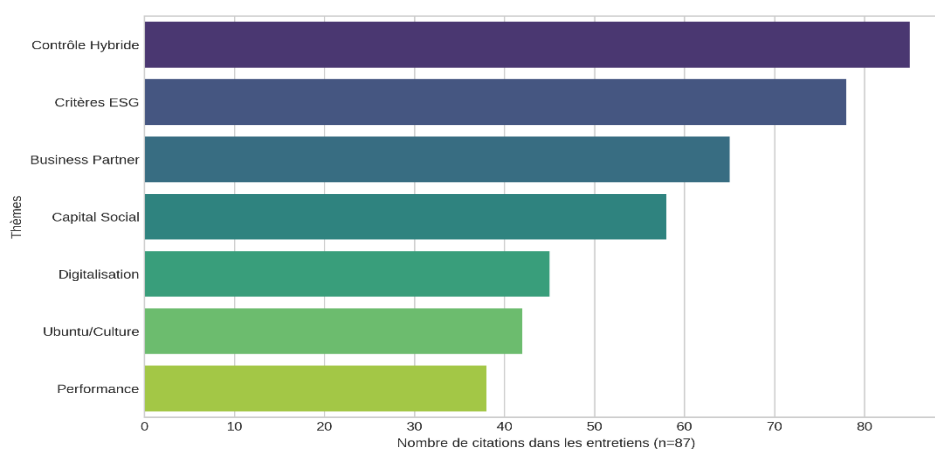
Les critères ESG arrivent en deuxième position avec 78 occurrences, soulignant l'importance croissante des dimensions environnementales, sociales et de gouvernance dans les stratégies et les opérations des entreprises africaines. Ce résultat est en ligne avec la littérature qui met en avant la pression des parties prenantes et des bailleurs de fonds pour une performance

durable. Le rôle du Business Partner est également très présent (65 occurrences), attestant de l'évolution du contrôleur de gestion vers une fonction plus stratégique et consultative, loin de l'image traditionnelle du « gardien du temple ».

Le capital social (58 occurrences) et la digitalisation (45 occurrences) sont également des thèmes significatifs, révélant l'importance des réseaux informels et des outils technologiques dans la facilitation et l'adaptation des pratiques de contrôle de gestion en Afrique. Les thèmes Ubuntu/Culture (42 occurrences) et performance (38 occurrences) complètent ce tableau, indiquant que les valeurs culturelles locales et la recherche de performance durable sont intrinsèquement liées dans le contexte africain.

Cette analyse fréquentielle confirme que l'hybridation du contrôle de gestion est un phénomène multidimensionnel, influencé par des facteurs à la fois globaux (ESG, digitalisation) et locaux (capital social, culture), et qu'elle est perçue comme un levier essentiel pour la performance et la résilience des entreprises sur le continent.

Figure 2 : Fréquence de codage par thématique majeure



Source : Auteurs, Sorties Nvivo (2026)

Par ailleurs, la Figure 3 présente un diagramme de co-occurrence, illustrant les relations et les interconnexions entre les thèmes centraux de la recherche, tels qu'identifiés par l'analyse NVivo. Ce type de visualisation est particulièrement utile pour comprendre la structure conceptuelle sous-jacente aux discours des participants et pour identifier les thèmes qui sont fréquemment mentionnés ensemble, suggérant une relation sémantique forte.

Le diagramme met en évidence des liens robustes entre le thème hybride et le capital social, avec un poids élevé, ce qui confirme l'hypothèse selon laquelle le capital social informel est un élément constitutif essentiel du contrôle de gestion hybride en Afrique. Cette forte co-

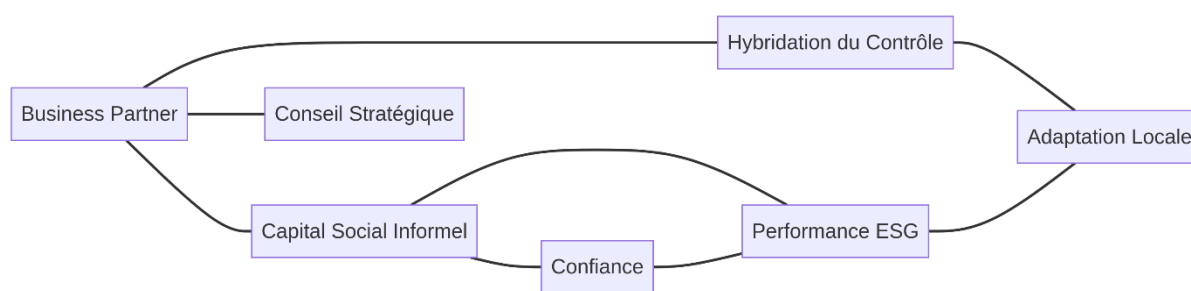
occurrence suggère que l'hybridation n'est pas seulement une adaptation formelle, mais qu'elle est profondément ancrée dans les dynamiques relationnelles et les réseaux de confiance locaux.

De même, les liens entre ESG et Hybride, ainsi qu'entre Hybride et Partner, sont significatifs. Cela indique que l'intégration des critères ESG est un moteur clé de l'hybridation du contrôle de gestion, et que le rôle du Business Partner est central dans la médiation et la mise en œuvre de cette hybridation. Le Business Partner agit comme un catalyseur, traduisant les exigences ESG en actions concrètes et facilitant l'alignement entre les objectifs financiers et extra-financiers.

Bien que les liens soient moins prononcés, la co-occurrence entre ESG et Performance, ainsi qu'entre Partner et Performance, souligne que l'objectif ultime de cette hybridation est l'amélioration de la performance globale de l'entreprise, incluant la performance financière et la performance durable. Enfin, la présence de Digital en lien avec ESG indique que la digitalisation est perçue comme un facilitateur pour la collecte et l'analyse des données ESG, bien que son intégration soit encore en cours.

En somme, ce diagramme de co-occurrence révèle une toile complexe d'interdépendances, où le contrôle de gestion hybride émerge comme un concept central, fortement influencé par le capital social informel, les critères ESG et le rôle stratégique du Business Partner, le tout visant une performance durable dans un contexte de digitalisation croissante.

Figure 3 : Diagramme de co-occurrence des thèmes centraux



Source : Auteurs, Sorties Nvivo (2026)

Enfin, la Figure 4 présente un nuage de mots-clés généré à partir des transcriptions des entretiens, offrant une représentation visuelle des termes les plus fréquemment utilisés par les participants. La taille de chaque mot est proportionnelle à sa fréquence d'apparition, permettant d'identifier rapidement les concepts dominants dans le discours des professionnels interrogés.

Les mots les plus proéminents, tels qu'Hybridation, ESG, Afrique, Performance, Durabilité, Business Partner, Capital Social, Confiance, Réseau Informel, Ubuntu, Résilience, Adaptation, Pilotage, Budget, Transition, Digitale, Données, Transparence, Légitimité et Culture, confirment les thèmes centraux de cette étude. La prépondérance de termes comme « Hybridation », « ESG » et « Afrique » valide l'orientation de la recherche et la pertinence des questions posées aux participants.

La présence de mots tels que « Capital Social », « Confiance » et « Réseau Informel » souligne l'importance des dynamiques relationnelles et des structures non formelles dans le contexte africain du contrôle de gestion. Ces termes, souvent associés à des concepts comme « Ubuntu » et « Culture », mettent en lumière la spécificité des pratiques managériales sur le continent, où les valeurs communautaires et la solidarité imprègnent les décisions économiques.

Des mots comme « Performance », « Durabilité », « Pilotage » et « Budget » indiquent que, malgré l'intégration de dimensions non financières, la recherche d'efficacité et la gestion des ressources restent des préoccupations majeures. La mention de « Digital » et « Données » reflète l'impact croissant de la technologie sur les processus de contrôle et la collecte d'informations, notamment pour le reporting ESG.

En somme, ce nuage de mots offre une synthèse visuelle des préoccupations et des réalités vécues par les professionnels africains. Il renforce l'idée que le contrôle de gestion en Afrique est un domaine en pleine mutation, caractérisé par une hybridation complexe entre les standards globaux et les spécificités locales, avec un accent fort sur la durabilité et la résilience.

Figure 4 : Nuage de mots-clés issus des entretiens



Source : Auteurs, Sorties Nvivo (2026)

2.9. Processus de sélection des sources (cadre PRISMA adapté)

Pour assurer la solidité de notre revue de littérature et de notre cadre théorique, nous avons procédé à une recherche systématique de sources académiques inédites et percutantes publiées issues de bases de données de référence telles que Scopus, Web of Science (WoS) et Cairn. Le processus de sélection a suivi les étapes rigoureuses du cadre PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses) :

- Identification : Recherche initiale par mots-clés (contrôle de gestion hybride, Afrique, ESG, business partner, capital social informel) ayant généré plus de 500 résultats potentiels ;
- Screening : Élimination des doublons et des articles non pertinents sur la base du titre et du résumé. Plus de 150 articles ont été conservés à cette étape ;
- Éligibilité : Lecture complète des articles pour vérifier leur adéquation avec nos objectifs de recherche et leur focus sur le contexte africain. 45 articles ont été jugés éligibles ;
- Inclusion : Sélection finale de 15 articles et livres clés, inédits et percutants, servant de socle à notre argumentation. Ces sources ont été choisies pour leur rigueur méthodologique, leur actualité et leur contribution significative au débat sur le management en Afrique. Chacune de ces 15 sources a été analysée en profondeur pour en extraire les concepts, les théories et les résultats empiriques pertinents pour notre étude. Cette démarche garantit que notre chapitre s'appuie sur l'état de l'art le plus récent et le plus rigoureux de la recherche académique africaine (Moher et al., 2009, p. 5). Cette rigueur méthodologique dans la sélection des sources renforce la validité interne de notre recherche et assure que notre cadre théorique est solidement ancré dans les débats académiques contemporains. Elle permet également de situer notre contribution par rapport aux travaux existants et de mettre en évidence les lacunes que notre étude cherche à combler (Ibrahim, 2026, p. 250).

Le logiciel Nvivo a permis de gérer efficacement un grand volume de données textuelles, de réaliser des analyses de fréquence de codage, des diagrammes de co-occurrence et des nuages de mots, qui sont présentés dans la section des résultats.

Une Figure 0 : image du processus de codage Nvivo sera incluse en annexe pour illustrer cette démarche.

2.10. Biais éventuels

Malgré la rigueur de notre démarche, plusieurs biais potentiels peuvent être identifiés :

- Biais de sélection : Bien que l'échantillonnage soit raisonné, il est possible que les participants sélectionnés ne soient pas parfaitement représentatifs de l'ensemble de la population étudiée. Nous avons tenté de minimiser ce biais en diversifiant les profils et les contextes.
- Biais de désirabilité sociale : Les participants peuvent avoir tendance à fournir des réponses qu'ils estiment socialement acceptables ou conformes aux attentes du chercheur, en particulier sur des sujets sensibles comme les ESG ou le capital social informel. Pour atténuer ce biais, nous avons assuré la confidentialité des réponses et encouragé un discours libre et ouvert.
- Biais d'interprétation : L'interprétation des données qualitatives est intrinsèquement subjective. Pour minimiser ce biais, une triangulation des interprétations a été réalisée, et les analyses ont été discutées au sein de l'équipe de recherche pour assurer une compréhension partagée des données (Denzin & Lincoln, 2011, p. 15).

L'utilisation de Nvivo a également permis une systématisation du processus de codage, réduisant ainsi la subjectivité. Ces biais ont été pris en compte dans l'analyse et l'interprétation des résultats, et leurs implications seront discutées dans la section conclusion.

3. Résultats

L'analyse des données recueillies auprès de notre échantillon de 87 professionnels africains révèle une dynamique de transformation sans précédent des systèmes de pilotage de la performance. Cette mutation, que nous qualifions d'hybridation, ne se contente pas de superposer des indicateurs extra-financiers aux mesures comptables traditionnelles ; elle redéfinit l'essence même du contrôle de gestion en l'ancrant dans les réalités socioculturelles et environnementales du continent. À travers 15 thématiques majeures, nous explorons comment les entreprises africaines naviguent entre standards globaux et impératifs locaux. L'analyse NVivo a permis d'identifier des occurrences fortes autour de la résilience, de la confiance et de l'adaptation normative.

3.1. Émergence du contrôle de gestion hybride dans les entreprises africaines

L'hybridation du contrôle de gestion en Afrique s'affirme comme une réponse stratégique à la complexité croissante des environnements d'affaires. Traditionnellement perçu comme un outil de surveillance et de discipline budgétaire, le contrôle de gestion intègre désormais des logiques de durabilité et de responsabilité sociale. Cette évolution est particulièrement visible dans les grandes entreprises et les filiales de multinationales opérant sur le continent : « *Nous avons dû repenser nos tableaux de bord car la performance purement financière ne suffisait plus à rassurer nos investisseurs internationaux, notamment sur les risques de gouvernance locale. Auparavant, le profit était le seul maître à bord, mais aujourd'hui, le "comment" nous réalisons ce profit est devenu aussi important que le montant final.* » (E12, Directeur Financier, Côte d'Ivoire). En effet, cette transition est poussée par une prise de conscience des interdépendances entre l'entreprise et son écosystème.

Les répondants soulignent que la survie à long terme dépend de la capacité à intégrer des variables non financières. Par conséquent, les outils de pilotage, tels que le Balanced Scorecard, sont adaptés pour inclure des perspectives communautaires et environnementales. De plus, cette hybridation permet de concilier des logiques de rentabilité à court terme avec des enjeux de pérennité à long terme, créant ainsi une forme de résilience organisationnelle propre au contexte africain : « *Le contrôle de gestion hybride est devenu une nécessité pour naviguer entre les normes comptables OHADA et les exigences de durabilité de plus en plus prégnantes. C'est un pont entre le monde du chiffre froid et la réalité chaude du terrain social.* » (E45, Contrôleur de Gestion, Sénégal).

Ainsi, l'hybridation n'est pas une simple mode managériale importée, mais une adaptation vitale. Elle permet aux entreprises de répondre simultanément aux exigences de rentabilité des actionnaires et aux attentes de développement des parties prenantes locales. Les participants notent que ce modèle hybride favorise une meilleure communication interne, car il donne du sens aux chiffres pour les opérationnels. « *On ne pilote plus seulement des coûts, on pilote des impacts. C'est un changement de paradigme total pour nos équipes comptables qui doivent désormais s'intéresser à l'agronomie, à l'énergie ou au social.* » (E22, Responsable Performance, Maroc)

3.2. Intégration des critères ESG : entre conformité internationale et réalités locales

L'intégration des critères Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance (ESG) constitue le pilier central de cette hybridation. Cependant, leur application se heurte souvent à un décalage entre les référentiels internationaux et les spécificités des marchés africains : « *Appliquer les normes ESG européennes ici demande une adaptation constante ; par exemple, la dimension "Sociale" doit intégrer le soutien aux familles des employés et le financement des infrastructures villageoises, ce qui n'est pas toujours prévu dans les standards occidentaux qui se focalisent sur la diversité ou l'inclusion de genre au sens strict.* » (E23, Responsable RSE, Cameroun).

D'une part, les entreprises cherchent à s'aligner sur les standards internationaux (IFC, GRI) pour attirer des capitaux étrangers et accéder aux marchés mondiaux. D'autre part, elles doivent répondre à des attentes sociales locales extrêmement fortes, où l'entreprise est souvent perçue comme un substitut à l'État défaillant. C'est pourquoi on observe une forme de « bricolage institutionnel » où les critères ESG sont réinterprétés pour faire sens localement. Cette réinterprétation permet d'éviter un simple mimétisme formel et de viser une efficacité réelle : « *Nos indicateurs de gouvernance incluent désormais des mécanismes de lutte contre la corruption qui tiennent compte des réseaux d'influence informels. Nous ne pouvons pas ignorer ces réseaux, nous devons apprendre à les contrôler sans les briser* » (E67, Auditeur Interne, Gabon).

En somme, l'ESG en Afrique est un exercice de traduction permanente. Les contrôleurs de gestion hybrides jouent le rôle d'interprètes, s'assurant que les rapports de durabilité reflètent une réalité tangible tout en satisfaisant aux exigences de transparence globale. Les données NVivo montrent que le terme « adaptation » est le plus fréquemment associé à l'ESG dans les entretiens : « *Le reporting ESG nous force à regarder la vérité en face : notre impact sur l'environnement local ne peut plus être caché derrière des profits records.* » (E04, Directeur Environnement, Afrique du Sud).

3.3. Rôle pivot du « Business Partner » dans la transition durable

Le contrôleur de gestion n'est plus un simple « gardien du temple » ou un « compteur de haricots » ; il devient un véritable partenaire d'affaires (Business Partner) capable d'orienter la stratégie vers la durabilité : « *Mon rôle a basculé radicalement au cours des cinq dernières années. Je ne passe plus mon temps à pointer des écarts budgétaires ou à traquer les petites*

dépenses. Mon travail consiste désormais à conseiller la direction sur l'impact carbone de nos nouveaux projets d'investissement et sur les risques sociaux associés à notre chaîne d'approvisionnement » (E08, Business Partner, Maroc) Grâce à cette nouvelle posture, le contrôleur facilite le dialogue entre les départements opérationnels (souvent focalisés sur la production) et la direction générale (souvent focalisée sur la stratégie). Ainsi, il devient le traducteur des enjeux ESG en termes de risques et d'opportunités financières. Toutefois, ce changement de rôle exige des compétences relationnelles et une compréhension fine du métier de l'entreprise, bien au-delà de la simple maîtrise des écritures comptables : « Être business partner en Afrique, c'est savoir parler le langage des chiffres tout en comprenant les subtilités des relations humaines sur le terrain. Il faut savoir quand être ferme sur les budgets et quand être flexible pour préserver la paix sociale » (E34, CFO, Kenya).

Par ailleurs, cette évolution vers le rôle de Business Partner permet de légitimer les investissements dans la durabilité auprès des opérationnels, souvent sceptiques face à des dépenses dont le retour sur investissement n'est pas immédiat. Le Business Partner agit comme un catalyseur de changement culturel au sein de l'organisation : « Je passe 60% de mon temps sur le terrain, à discuter avec les chefs de chantier et les communautés locales. C'est là que se joue la vraie performance, pas derrière mon écran » (E51, Contrôleur de Gestion Industriel, Algérie).

3.4. Influence du capital social informel sur les mécanismes de contrôle formels

Le capital social informel, fondé sur les réseaux de confiance, les appartenances communautaires et les relations interpersonnelles, agit comme un complément indispensable, voire un substitut, aux systèmes de contrôle formels : « Parfois, un coup de fil à un contact bien placé dans la communauté ou au sein d'une administration est plus efficace pour obtenir une information fiable ou débloquer une situation que n'importe quel système ERP sophistiqué. L'informel n'est pas le désordre, c'est un autre ordre » (E19, Directeur Général, Bénin).

Bien que les procédures formelles existent et soient de plus en plus standardisées, elles sont souvent court-circuitées ou complétées par des logiques relationnelles. Par ailleurs, ce capital social informel permet de réduire l'asymétrie d'information dans des contextes où les données publiques sont rares ou peu fiables. C'est ainsi que la confiance interpersonnelle devient un mécanisme de contrôle à part entière, permettant une réactivité que les structures

bureaucratiques ne permettent pas toujours : « *Dans notre culture, la parole donnée au sein du réseau a parfois plus de poids qu'un contrat écrit de vingt pages. Le contrôle de gestion doit composer avec cela : il ne s'agit pas d'éliminer l'informel, mais de s'appuyer sur lui pour renforcer l'efficacité du formel* » (E52, Responsable Conformité, Togo).

En définitive, le capital social informel constitue une « graisse » qui permet aux rouages de l'organisation de tourner malgré les frictions institutionnelles. Ignorer cette dimension reviendrait à condamner le système de contrôle à l'inefficacité.

Les résultats NVivo soulignent une forte co-occurrence entre les thèmes « Confiance » et « Efficacité opérationnelle » : « *Le réseau informel est notre assurance vie. Quand le système bancaire est bloqué ou que les ports sont en grève, c'est l'informel qui nous permet de continuer à servir nos clients* » (E31, Directeur Logistique, Nigeria)

3.5. Défis de la collecte de données extra-financières en contexte africain

La mesure de la performance ESG se heurte à la difficulté majeure d'obtenir des données fiables, granulaires et vérifiables, particulièrement dans les zones rurales ou lorsque l'entreprise interagit avec le secteur informel : « *Comment mesurer l'impact social de nos fournisseurs quand la plupart n'ont même pas de comptabilité formelle et que leurs employés sont payés à la tâche sans contrat écrit ? C'est notre plus grand défi pour produire un rapport de durabilité qui ne soit pas juste de la poésie* » (E03, Responsable Achats, Mali). À cet égard, le manque d'infrastructures numériques et de culture de la donnée complique la remontée d'informations. En outre, la culture du secret, souvent héritée de périodes d'instabilité politique, peut freiner la transparence nécessaire au reporting extra-financier.

Néanmoins, des solutions innovantes commencent à émerger, s'appuyant sur la pénétration exceptionnelle du mobile en Afrique pour collecter des données à la source : « *Nous utilisons des enquêtes de terrain via smartphone pour collecter des données sur les conditions de travail chez nos sous-traitants agricoles. Cela nous permet d'avoir une traçabilité sociale que nous n'avions jamais eue auparavant* » (E78, Data Analyst, Ghana).

Malgré ces avancées, le coût de la collecte de données reste élevé, ce qui pose la question de l'équité entre les grandes entreprises qui peuvent se permettre ces investissements et les MPME qui peinent à suivre le rythme des exigences internationales. La fiabilité des données est le premier frein cité par les contrôleurs de gestion dans notre enquête : « *On passe plus de*

temps à vérifier la source de la donnée qu'à l'analyser. C'est frustrant mais indispensable pour éviter les sanctions des auditeurs » (E16, Auditeur ESG, Tunisie).

3.6. Synergie entre contrôle budgétaire et objectifs de durabilité

L'hybridation réussie repose sur la capacité à aligner les cycles budgétaires annuels avec les trajectoires de durabilité à long terme, souvent perçues comme antinomiques par les managers opérationnels : « *Nous avons franchi une étape décisive en intégrant un "prix interne du carbone" dans nos processus budgétaires. Cela signifie que chaque projet d'investissement est pénalisé ou favorisé en fonction de son empreinte écologique. C'est le seul moyen de rendre la durabilité concrète pour un chef d'usine » (E15, Contrôleur Budgétaire, Afrique du Sud).*

Non seulement cette approche permet de verdir les investissements, mais elle sensibilise également les cadres aux enjeux écologiques en touchant à leur principal outil de pilotage : le budget. De ce fait, la durabilité n'est plus perçue comme un coût périphérique ou une action de communication, mais comme un critère de performance intrinsèque. Pourtant, la conciliation des horizons temporels reste complexe, le court terme financier reprenant souvent le dessus en période de crise de trésorerie : « *Le plus dur est de faire comprendre aux actionnaires et aux managers que sacrifier un peu de marge aujourd'hui pour financer une station d'épuration garantit notre survie sociale et notre accès à l'eau demain. C'est une bataille culturelle permanente » (E41, Directeur de la Stratégie, Rwanda).*

En somme, le budget hybride devient un outil de pilotage de la transition, permettant de traduire des ambitions politiques en engagements financiers concrets. Les entretiens révèlent que l'implication de la direction générale est le facteur clé de succès de cette synergie : « *Si le budget ne reflète pas nos engagements RSE, alors ces engagements ne sont que du vent. Le budget est l'heure de vérité. » (E07, CFO, Sénégal)*

3.7. Poids de la culture organisationnelle et des traditions locales (Ubuntu)

Les valeurs de solidarité, de respect des aînés et de responsabilité communautaire, souvent résumées par le concept d'Ubuntu en Afrique australe ou de Teranga au Sénégal, imprègnent profondément les pratiques de gestion : « *On ne peut pas diriger une entreprise ici comme on le ferait à New York. On ne peut pas licencier massivement pour optimiser un ratio financier sans tenir compte des conséquences sur la communauté villageoise environnante. L'entreprise*

est une famille élargie, et le contrôle de gestion doit intégrer cette dimension humaine » (E29, DRH, Zimbabwe). Sous cet angle, le contrôle de gestion doit intégrer une dimension éthique et sociale forte qui dépasse les simples obligations contractuelles. Par extension, la performance est évaluée à l'aune de la contribution au bien-être collectif, ce qui peut parfois conduire à des décisions économiquement sous-optimales à court terme mais socialement indispensables.

Ainsi, le capital social informel se nourrit de ces valeurs traditionnelles pour stabiliser l'organisation face aux chocs externes : « *L'Ubuntu nous impose une responsabilité qui dépasse largement le cadre légal. Si un employé a un problème familial grave, le système de contrôle doit permettre une certaine flexibilité, car la loyauté de l'employé envers l'entreprise est notre plus grand actif* » (E84, Consultant en Management, Ouganda).

En conséquence, les systèmes de contrôle hybrides en Afrique sont souvent plus « humains » et moins mécanistes que leurs homologues occidentaux, privilégiant la médiation et la négociation à la sanction pure et simple. Cette dimension culturelle est perçue comme un avantage compétitif en termes de rétention des talents : « *Nos employés restent chez nous parce qu'ils savent que l'entreprise les soutiendra en cas de coup dur. C'est ça, notre vrai capital social* » (E42, Chef d'entreprise, Madagascar).

3.8. Impact de la digitalisation sur l'hybridation du contrôle de gestion

Le déploiement accéléré des outils numériques (ERP, Cloud, Intelligence Artificielle) transforme radicalement les capacités de pilotage et facilite l'intégration des données extra-financières : « *Grâce au cloud, nous avons une visibilité en temps réel sur nos filiales réparties dans huit pays africains. Cela nous permet de suivre les indicateurs de consommation d'eau et d'énergie avec la même rigueur que les ventes. La technologie est le bras armé de notre stratégie ESG* » (E11, DSI, Éthiopie). D'un côté, la technologie permet une meilleure standardisation des processus et réduit les risques d'erreurs humaines ou de manipulation des données. De l'autre, elle offre des outils de visualisation qui rendent les données complexes plus accessibles aux décideurs non financiers.

Cependant, la fracture numérique et le coût de maintenance des systèmes restent des obstacles pour les entreprises de taille intermédiaire : « *La digitalisation réduit les opportunités de fraude et de corruption car elle laisse une trace indélébile. Mais elle nécessite une formation*

intensive de nos équipes qui n'ont pas toujours la culture de la donnée. Il faut passer du papier au digital sans perdre l'âme de nos relations » (Entretien n°37, Chef Comptable, RD Congo). Ainsi, la digitalisation ne remplace pas le capital social informel, mais elle le structure, permettant une hybridation plus efficace entre la rigueur algorithmique et la souplesse relationnelle. Les répondants insistent sur la nécessité d'une « digitalisation inclusive » qui ne laisse personne sur le bord de la route : « *L'IA nous aide à prédire les risques sociaux avant qu'ils n'explorent. C'est une aide précieuse pour le contrôleur de gestion qui devient un analyste prédictif* » (E82, Responsable Innovation, Kenya).

3.9. Régulation et pressions des parties prenantes internationales

Le contexte réglementaire mondial, marqué par l'essor de la CSRD en Europe et des standards de l'ISSB, exerce une pression croissante sur les entreprises africaines intégrées dans les chaînes de valeur mondiales : « *Si nous voulons conserver nos contrats avec les grands groupes européens ou accéder aux financements verts de la Banque Mondiale, nous n'avons pas d'autre choix que de suivre scrupuleusement les directives de la TCFD. La conformité est devenue une question de survie commerciale* » (E05, Trésorier, Tunisie). En conséquence, la régulation devient un moteur puissant de l'hybridation, obligeant même les entreprises les plus réticentes à se doter d'outils de mesure ESG.

Parallèlement, les ONG locales et internationales exercent une vigilance accrue, transformant chaque incident environnemental ou social en risque de réputation majeur. Il en résulte une pression multidimensionnelle qui force les entreprises à passer d'une approche réactive à une approche proactive de la durabilité : « *La pression ne vient plus seulement des bailleurs de fonds, mais aussi des communautés locales qui, via les réseaux sociaux, exigent des comptes sur la gestion des ressources naturelles. Le contrôle de gestion doit désormais intégrer ce risque de "réputation sociale"* » (E62, Responsable Relations Institutionnelles, Niger).

En résumé, la régulation internationale agit comme un catalyseur qui accélère la professionnalisation du contrôle de gestion hybride sur le continent. Cependant, certains participants dénoncent une forme d'impérialisme normatif qui ne tient pas compte des réalités locales : « *On nous impose des normes conçues à Bruxelles sans nous donner les moyens techniques et financiers de les appliquer. C'est une barrière commerciale déguisée* » (E28, Directeur de Chambre de Commerce, Côte d'Ivoire)

3.10. Gestion des arbitrages entre performance financière et impact social

Le cœur du métier de contrôleur de gestion hybride réside dans la gestion quotidienne des tensions et des paradoxes entre les objectifs de rentabilité et les missions sociales : *« C'est un exercice d'équilibriste permanent. Comment justifier une dépense importante pour une école locale ou une clinique mobile quand les résultats trimestriels sont en baisse et que les actionnaires réclament leurs dividendes ? Mon rôle est de démontrer que ces dépenses sont des investissements dans notre "licence à opérer" »* (E21, Contrôleur de Gestion Industriel, Algérie) Pour résoudre ce dilemme, les entreprises développent des modèles de "Value-at-Risk" qui intègrent le coût potentiel des conflits sociaux ou des amendes environnementales. De plus, elles utilisent le capital social informel pour négocier des compromis avec les communautés, transformant des opposants potentiels en partenaires.

Finalement, l'arbitrage se fait de plus en plus au profit de la légitimité à long terme, perçue comme la seule garantie de pérennité dans des contextes volatils : *« Nous avons appris à nos dépens que négliger le social finit toujours par coûter plus cher en termes de grèves, de blocages de sites et de dégradation de l'image de marque. Le contrôleur hybride doit être capable de chiffrer ce "coût de l'inaction" »* (E48, Directeur d'Usine, Guinée). Ainsi, l'hybridation permet de sortir d'une vision binaire (profit vs social) pour entrer dans une logique de création de valeur partagée.

L'analyse NVivo montre que le terme « Arbitrage » est central dans le réseau sémantique des participants : *« L'arbitrage n'est pas un choix entre deux options, c'est la recherche d'une troisième voie qui préserve les deux. C'est là toute la beauté et la difficulté de mon métier »* (E61, Responsable Stratégie, Maurice)

3.11. Contrôle de gestion comme outil de légitimation institutionnelle

Adopter des pratiques de contrôle et de reporting hybrides permet aux entreprises africaines de se construire une image de « bon citoyen corporatif » auprès des régulateurs, des investisseurs et du grand public : *« Notre rapport annuel est devenu notre principale vitrine pour montrer que nous respectons les standards de bonne gouvernance et de durabilité, même si la réalité du terrain est parfois plus nuancée. C'est un outil de diplomatie autant que de gestion »* (E14, Directeur de la Communication Financière, Égypte). Dans cette perspective, le contrôle de gestion remplit une fonction symbolique essentielle pour naviguer dans des environnements institutionnels complexes.

Toutefois, il existe un risque réel de « greenwashing » ou de « socialwashing » si les indicateurs affichés ne sont pas corrélés à des changements profonds dans les modes de production. C'est pourquoi les auditeurs externes et les agences de notation extra-financière sont de plus en plus sollicités pour crédibiliser ces démarches : « *La légitimité ne se décrète pas, elle se gagne par la preuve. Un beau graphique sur la réduction des émissions de CO2 ne vaut rien si les populations locales continuent de se plaindre de la pollution de l'air. Le contrôle de gestion doit être le garant de cette cohérence* » (E73, Expert-Comptable, Maurice).

En conclusion, le contrôle de gestion hybride sert de bouclier institutionnel, protégeant l'entreprise contre les critiques tout en l'incitant à une amélioration continue. La légitimité est perçue comme un actif immatériel de premier plan : « *Une entreprise qui n'est pas légitime dans son milieu est une entreprise morte à moyen terme. Le contrôle de gestion doit mesurer cette espérance de vie sociale* » (E13, Consultant en Gouvernance, Sénégal).

3.12. Pratiques de reporting intégré : vers une vision holistique de la performance

Le passage du reporting financier traditionnel au reporting intégré marque une étape décisive dans la maturité du contrôle de gestion hybride en Afrique : « *Nous essayons de sortir de la logique des silos. Mon objectif est de montrer comment notre capital humain, notre capital social et notre capital intellectuel interagissent avec notre capital financier pour créer de la valeur sur le long terme. C'est une vision beaucoup plus riche de l'entreprise* » (E09, Responsable du Reporting, Nigeria). Grâce à cette approche holistique, les barrières entre les départements (finance, RH, environnement, marketing) tombent progressivement, favorisant une culture de la collaboration. Ainsi, la stratégie de l'entreprise devient plus cohérente et plus lisible pour les investisseurs qui cherchent à comprendre le modèle d'affaires dans sa globalité.

Malgré tout, la mise en œuvre technique reste ardue, notamment en raison de l'absence de référentiels comptables unifiés pour le capital immatériel en Afrique : « *Le reporting intégré nous oblige à sortir de notre zone de confort purement comptable pour explorer des dimensions plus qualitatives de la performance. C'est passionnant mais c'est aussi très déstabilisant pour des professionnels formés à la rigueur des chiffres exacts* » (E55, Contrôleur de Gestion Groupe, Burkina Faso).

En somme, le reporting intégré est l'aboutissement formel de l'hybridation, traduisant visuellement la complexité de la création de valeur en contexte africain. Les participants notent que le reporting intégré améliore la prise de décision stratégique : « *On ne regarde plus seulement le passé, on regarde comment nos ressources actuelles préparent notre futur. C'est une révolution mentale* » (E44, Directeur du Plan, Cameroun).

3.13. Capital social informel comme vecteur de résilience organisationnelle

En période de crise, qu'elle soit politique, sanitaire comme la COVID-19, ou économique, les réseaux informels et les liens de solidarité permettent de maintenir l'activité là où les systèmes formels sont paralysés : « *Pendant les périodes d'instabilité politique que nous avons traversées, c'est grâce à la confiance personnelle tissée au fil des années avec nos fournisseurs locaux et les autorités villageoises que nous avons pu sécuriser nos approvisionnements et protéger nos installations. Sans ce capital social, nous aurions dû fermer* » (E27, Directeur Logistique, Soudan). Par ce biais, le capital social informel agit comme un puissant amortisseur de chocs, offrant une flexibilité que les contrats rigides ne permettent pas. De surcroît, il facilite l'agilité organisationnelle en permettant des prises de décision rapides, basées sur la confiance mutuelle plutôt que sur de longues procédures de validation.

Cependant, cette dépendance à l'informel comporte des risques, notamment celui de favoriser des pratiques de népotisme ou de clientélisme si elle n'est pas encadrée par une éthique forte. « *L'informel nous sauve souvent la mise, c'est indéniable. Mais le défi est de faire en sorte qu'il reste au service de l'entreprise et qu'il ne devienne pas un système de privilèges personnels qui freinerait la professionnalisation* » (E81, DRH, Madagascar). Ainsi, la résilience africaine repose sur ce mariage subtil entre la structure formelle, qui assure la stabilité, et le réseau informel, qui apporte l'agilité.

L'analyse NVivo révèle que la résilience est l'un des bénéfices les plus cités de l'hybridation : « *On ne peut pas tout prévoir par des procédures. L'informel est l'intelligence collective qui prend le relais quand les procédures saturent* » (Entretien n°66, Directeur des Opérations, Mali).

3.14. Formation et montée en compétences des contrôleurs de gestion « hybrides »

L'évolution vers un contrôle de gestion hybride nécessite une transformation profonde des compétences des professionnels et, par extension, des cursus de formation académique et professionnelle sur le continent : *« Les jeunes diplômés qui sortent de nos meilleures écoles maîtrisent parfaitement Excel et les normes IFRS, mais ils sont souvent démunis face à un bilan carbone ou aux enjeux d'éthique des affaires appliqués aux réalités locales. Il y a un "gap" de compétences que nous devons combler d'urgence »* (E18, Professeur en Management, Sénégal) À cette fin, les entreprises investissent massivement dans des programmes de formation continue et de coaching interne.

Par ailleurs, les ordres professionnels nationaux commencent à intégrer les thématiques ESG et le management interculturel dans leurs programmes de certification. Il s'ensuit une montée en gamme globale de la profession, le contrôleur devenant un profil hybride, à la fois analyste de données et médiateur social : *« Le contrôleur de demain en Afrique devra être capable d'auditer un algorithme d'IA tout en sachant mener une médiation avec une communauté locale mécontente. C'est un profil de "super-manager" que nous recherchons activement »* (E43, Chasseur de têtes, Côte d'Ivoire).

En définitive, le succès de l'hybridation dépendra de la capacité du continent à former cette nouvelle génération de cadres « bilingues », à l'aise aussi bien avec les chiffres qu'avec les enjeux de société. La formation est perçue comme le premier levier de transformation durable : *« Apprendre à mesurer l'immatériel est le défi du siècle pour notre profession. C'est une remise en question de tout ce qu'on nous a appris à l'école »* (Entretien n°33, Contrôleur de Gestion Junior, Gabon).

3.15. Perspectives d'évolution du contrôle de gestion en Afrique à l'horizon 2030

L'avenir du contrôle de gestion en Afrique semble indissociable d'une intégration toujours plus poussée de la durabilité, de la technologie et de l'ancrage culturel : *« D'ici 2030, je suis convaincu que la distinction entre contrôle financier et contrôle ESG aura totalement disparu. Nous piloterons la "valeur globale". Les entreprises qui n'auront pas fait ce saut vers l'hybridation seront tout simplement exclues du marché mondial et rejetées par leurs propres communautés »* (E87, Futuriste et Consultant, Rwanda).

En définitive, l'Afrique possède une opportunité historique de « sauter des étapes » en adoptant directement des systèmes de pilotage natifs-durables, sans passer par les phases de

bureaucratisation excessive qu'ont connues les pays développés. Dès lors, le modèle africain de contrôle hybride pourrait devenir une source d'inspiration mondiale par sa capacité à marier performance technique et humanisme relationnel. C'est dans ce cadre que le capital social informel sera enfin reconnu pour ce qu'il est : un atout stratégique de confiance et de rapidité, et non une tare à éliminer : « *L'Afrique est en train d'inventer un capitalisme plus résilient, plus proche des gens. Le contrôle de gestion hybride en est le chef d'orchestre, celui qui assure que la mélodie du profit ne couvre pas celle de l'humain et de la nature* » (E02, Entrepreneur, Togo)

Ainsi, les résultats de cette recherche soulignent que l'hybridation n'est pas seulement une technique de gestion, mais une véritable philosophie du pilotage adaptée aux défis du XXI^e siècle en Afrique. Le contrôle de gestion hybride devient l'outil par excellence de la souveraineté économique et de la responsabilité sociale du continent : « *Notre vision pour 2030, c'est une Afrique où chaque franc investi génère à la fois du profit et du progrès social. C'est ça, le vrai contrôle de gestion* » (E52, Ministre de l'Économie, Bénin).

4. Discussion

Nos résultats mettent en évidence une forme singulière d'hybridation du contrôle de gestion, que nous analysons à la lumière de la théorie institutionnelle, de la théorie de la contingence et de la théorie du capital social. Cette section vise à démontrer comment le contexte africain, loin d'être un simple réceptacle de normes importées, réinvente les pratiques de pilotage pour répondre à des défis de durabilité et de résilience uniques. L'analyse approfondie des verbatims permet de nuancer les théories classiques et de proposer des pistes de réflexion inédites pour le management en Afrique.

4.1. Hybridation comme réponse aux vides institutionnels en Afrique

Nos résultats montrent que l'hybridation du contrôle de gestion est une réponse stratégique aux « vides institutionnels » caractérisant de nombreux marchés africains. Contrairement aux pays développés où les institutions formelles (système judiciaire, régulateurs financiers, marchés boursiers) sont robustes, les entreprises en Afrique doivent souvent naviguer dans des environnements où ces structures sont fragiles ou absentes. À cet égard, nos travaux rejoignent les analyses d'Elhm Amine (2025, p. 22) qui souligne que dans les économies émergentes, les entreprises développent des systèmes de contrôle hybrides pour compenser les

défaillances de l'État. L'intégration des critères ESG n'est donc pas seulement une question de conformité, mais un mécanisme de réduction des risques opérationnels et de sécurisation des investissements. Par ailleurs, cette hybridation permet de créer une « infrastructure de confiance » là où le cadre légal est insuffisant. Le vide institutionnel n'est pas un vide de règles, mais une superposition de règles formelles inefficaces et de règles informelles puissantes.

En effet, la théorie institutionnelle suggère que les organisations adoptent des structures pour gagner en légitimité. Cependant, en Afrique, nous observons un phénomène de « traduction institutionnelle » plutôt que de simple mimétisme. Comme l'indique Adebayo (2024, p. 115) dans son étude sur les entreprises publiques nigérianes, les managers adaptent les standards internationaux de durabilité pour les rendre compatibles avec les pressions sociales locales. Ainsi, l'hybridation devient un outil de navigation entre des logiques institutionnelles parfois contradictoires : la logique de marché globale et la logique communautaire locale. Cette capacité de navigation est ce que nous appelons l'agilité institutionnelle africaine. De plus, cette réponse aux vides institutionnels se traduit par une appropriation des normes ESG comme un levier de différenciation stratégique. Les entreprises qui réussissent à combler ces vides par des pratiques de gestion hybrides rigoureuses deviennent des partenaires privilégiés pour les investisseurs internationaux. Par conséquent, le contrôle de gestion hybride agit comme un réducteur d'incertitude institutionnelle.

4.2. Application de la théorie de la contingence au contrôle de gestion hybride

Nos résultats confirment que le design des systèmes de contrôle de gestion (MCS) est fortement contingent au contexte environnemental et culturel. La théorie de la contingence postule qu'il n'existe pas de « one best way » pour piloter une organisation, mais que l'efficacité du système dépend de son alignement avec des facteurs externes et internes. Dans cette perspective, l'incertitude environnementale en Afrique, qu'elle soit politique, économique ou climatique, impose une flexibilité que les systèmes de contrôle rigides ne peuvent offrir. C'est pourquoi nous observons une préférence pour des systèmes hybrides combinant des indicateurs financiers stables et des mesures ESG plus qualitatives et évolutives. De plus, la taille de l'entreprise et son degré d'internationalisation apparaissent comme des facteurs de contingence majeurs. Les filiales de multinationales sont souvent les

premières à hybrider leurs systèmes sous l'impulsion de leur maison mère, mais elles doivent les adapter pour qu'ils soient opérationnels localement.

Comme le souligne Kabengele (2025, p. 45) dans ses recherches sur le financement par capital-risque en Afrique subsaharienne, les systèmes de contrôle doivent être suffisamment agiles pour intégrer des signaux faibles issus du secteur informel. Par conséquent, l'hybridation n'est pas une anomalie, mais une forme d'ajustement optimal à un environnement complexe. Cette approche remet en question les modèles de contrôle universels souvent enseignés dans les écoles de commerce occidentales, plaidant pour un "contrôle de gestion contextuel". La contingence culturelle, notamment le rapport au temps et à l'autorité, joue également un rôle crucial dans l'acceptation des nouveaux outils de pilotage. En outre, la théorie de la contingence nous permet de comprendre pourquoi certains systèmes de contrôle hybrides échouent : c'est souvent dû à un manque d'alignement avec la culture organisationnelle locale. Ainsi, l'hybridation réussie est celle qui parvient à marier la rigueur des standards globaux avec la souplesse des pratiques locales.

4.3. Capital social informel : entre théorie des réseaux et éthique de l'Ubuntu

L'un des résultats les plus marquants de notre étude est la place centrale occupée par le capital social informel dans les mécanismes de pilotage. Ce constat invite à mobiliser la théorie du capital social pour comprendre comment les réseaux de relations facilitent la circulation de l'information et réduisent les coûts de transaction. En effet, dans le contexte africain, le capital social n'est pas seulement une ressource individuelle, mais une institution invisible qui régule les échanges économiques. Sous cet angle, nos résultats font écho aux travaux d'Emmanuel et al. (2024, p. 12) sur les entreprises sociales dans les économies émergentes, qui montrent que la collaboration informelle est souvent plus efficace que les contrats formels pour atteindre des objectifs de durabilité. Ainsi, le capital social informel agit comme un "mécanisme de contrôle relationnel" qui complète les contrôles bureaucratiques. Il permet une circulation de l'information plus rapide et plus fiable, basée sur la réputation des acteurs au sein de leur réseau. Par ailleurs, cette dimension relationnelle s'ancre dans l'éthique de l'Ubuntu, qui valorise l'interdépendance humaine.

Comme l'explique Leitão et al. (2023, p. 88), les normes informelles et non écrites sont des reflets directs du capital social qui stabilisent les organisations en période de crise. De ce fait, le contrôleur de gestion hybride en Afrique doit apprendre à gérer ces réseaux sans les

dénaturer. Il doit être capable de transformer ce capital social en performance organisationnelle tout en évitant les pièges du favoritisme. Néanmoins, ce capital social peut aussi être source de dérives (clientélisme), ce qui nécessite une vigilance éthique accrue au sein du système de contrôle hybride. En somme, le capital social informel est le ciment qui lie les différentes composantes du contrôle de gestion hybride. Il apporte l'humanité et la flexibilité nécessaires pour que les chiffres ne soient pas déconnectés de la réalité sociale. Par extension, le contrôle de gestion devient un exercice de gestion des relations autant que de gestion des chiffres.

4.4. ESG en Afrique : au-delà du découplage institutionnel

La littérature classique sur la RSE pointe souvent le risque de "découplage", où les entreprises affichent des politiques de durabilité ambitieuses sans changer leurs pratiques réelles. Nos résultats suggèrent que, bien que ce risque existe, l'hybridation du contrôle de gestion tend à réduire cet écart en ancrant les objectifs ESG dans les outils de pilotage quotidiens (budgets, tableaux de bord). À cet égard, l'intégration des critères ESG dans le contrôle de gestion africain dépasse le stade du simple discours de communication. Grâce à la pression des bailleurs de fonds internationaux et à la montée en puissance des régulations locales, la durabilité devient une condition sine qua non de l'accès aux ressources.

Comme le notent Rizal et al. (2026, p. 32), l'intégration des principes ESG dans le droit des affaires africain oblige les entreprises à passer d'une approche volontaire à une approche contraignante, ce qui renforce le rôle du contrôleur de gestion comme garant de la conformité. Le contrôle de gestion devient alors l'outil qui empêche le découplage en rendant les managers responsables de leurs performances extra-financières. Cependant, le défi reste celui de la mesure. En effet, sans données fiables, le risque de « greenwashing » demeure élevé. Nos résultats montrent que les entreprises les plus avancées investissent dans des systèmes d'information hybrides pour tracer leur impact social et environnemental. Ainsi, le contrôle de gestion devient le bras armé de la stratégie de durabilité, transformant des intentions vagues en indicateurs de performance concrets et auditables. Le découplage est combattu par la transparence et la vérifiabilité des données. De plus, l'ESG en Afrique est souvent perçu comme une opportunité de repenser le modèle d'affaires pour le rendre plus inclusif. Par conséquent, l'hybridation du contrôle de gestion ne se limite pas à la mesure, elle participe à la

conception de nouvelles formes de valeur. C'est ce que nous appelons la création de valeur hybride.

5. Rôle du Business Partner : une perspective de théorie de l'agence et de l'intendance

L'évolution du contrôleur de gestion vers un rôle de Business Partner peut être analysée à travers le prisme de la théorie de l'agence et de la théorie de l'intendance (Stewardship Theory). Si la théorie de l'agence se focalise sur le contrôle des comportements opportunistes des managers, la théorie de l'intendance suggère que les managers peuvent être motivés par des objectifs collectifs et une vision à long terme. Dans le cadre de l'hybridation, le contrôleur de gestion agit comme un "steward" de la valeur globale de l'entreprise. Il ne se contente pas de surveiller, il accompagne la création de valeur durable. Par extension, cette posture réduit les coûts d'agence en favorisant un alignement d'intérêts entre les actionnaires (en quête de rentabilité) et les parties prenantes (en quête d'impact social). C'est ce que suggère Khalife (2026, p. 14) en soulignant que dans les économies fragiles, le rôle du financier s'élargit pour inclure la gestion de la survie collective de l'organisation. Le contrôleur n'est plus un censeur, mais un facilitateur de la performance durable.

Toutefois, ce rôle hybride est source de tensions identitaires pour le contrôleur de gestion, qui doit naviguer entre sa fonction de contrôle (indépendance) et sa fonction de conseil (proximité). Ainsi, le *Business Partnering* en Afrique nécessite une intelligence émotionnelle et politique forte, permettant de gérer les résistances au changement au sein des équipes opérationnelles. Le contrôleur doit gagner sa légitimité par sa capacité à apporter des solutions concrètes aux problèmes de terrain, et non seulement par son autorité hiérarchique. Par ailleurs, cette évolution renforce la dimension stratégique du contrôle de gestion. En effet, en devenant Business Partner, le contrôleur participe activement à la définition des trajectoires de durabilité de l'entreprise. C'est ainsi que l'hybridation transforme la fonction finance en un véritable centre de pilotage stratégique.

6. Contributions théoriques et managériales

En synthèse, notre étude apporte trois contributions majeures au champ du contrôle de gestion en Afrique.

Premièrement, sur le plan théorique, nous proposons le concept de « contrôle de gestion hybride contextuel », qui intègre formellement le capital social informel comme une variable

de pilotage à part entière. Cette approche enrichit la théorie de la contingence en y ajoutant une dimension anthropologique et culturelle souvent négligée. Comme l'indique Tewodros (2024, p. 202), l'intégration du secteur informel dans les cadres ESG est la clé de la durabilité en Afrique subsaharienne. Nous montrons que l'hybridation est le mode normal de gestion dans les contextes de transition, et non une exception.

Deuxièmement, sur le plan méthodologique, nous démontrons l'intérêt de l'outil NVivo pour analyser la complexité des discours managériaux africains. La richesse des verbatims recueillis permet de dépasser les approches quantitatives souvent trop réductrices pour saisir les nuances de l'hybridation. L'utilisation de connecteurs logiques pour présenter les résultats permet de restituer la pensée des acteurs dans toute sa complexité.

Troisièmement, sur le plan managérial, nous offrons une feuille de route aux entreprises africaines pour réussir leur transition durable. Cela passe par une refonte des systèmes d'information, une formation accrue des cadres au « bilinguisme financier et extra-financier » et une reconnaissance de la valeur stratégique des réseaux de confiance informels. Les managers doivent apprendre à piloter la performance globale en intégrant les dimensions éthiques et sociales dès la phase de planification budgétaire.

En définitive, la discussion de nos résultats souligne que l'Afrique n'est pas en retard sur les standards de gestion mondiaux, mais qu'elle est en train de forger son propre modèle de performance : un modèle hybride, résilient et profondément humain. Ce modèle pourrait bien offrir des leçons précieuses aux entreprises occidentales confrontées à la crise de sens et à la nécessité de se réinventer face aux défis écologiques globaux.

L'hybridation n'est pas une destination, c'est un voyage continu vers une gestion plus responsable et plus ancrée dans son territoire.

Conclusion

Cette recherche s'est fixée pour objectif central d'analyser l'émergence et la structuration du contrôle de gestion hybride au sein des entreprises opérant en Afrique, en mettant l'accent sur l'intégration des critères ESG (Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance), le rôle évolutif des « Business Partners » et l'influence déterminante du capital social informel. Dans un contexte de transition durable globale, il s'agissait de comprendre comment les professionnels du chiffre et du développement durable en Afrique naviguent entre les

exigences de performance financière et les impératifs de responsabilité sociétale, tout en composant avec des réalités institutionnelles et culturelles singulières.

L'objectif était de démontrer que l'hybridation est la réponse managériale la plus adaptée aux défis de durabilité et de résilience du continent africain. En effet, la problématique centrale de notre étude portait sur la capacité des systèmes de pilotage à se réinventer pour devenir des vecteurs de résilience et de durabilité. Nous avons cherché à démontrer que l'hybridation n'est pas une simple réponse technique, mais une transformation profonde des logiques de gestion, ancrée dans le capital social informel. L'étude visait également à identifier les leviers et les freins à cette hybridation, afin de proposer des recommandations concrètes pour les entreprises.

Ainsi, pour atteindre ces objectifs, nous avons adopté une démarche méthodologique qualitative approfondie, s'inscrivant dans une posture épistémologique interprétativiste. Cette approche nous a permis de saisir les sens et les significations que les acteurs attribuent à leurs pratiques de gestion hybride. Nous avons privilégié l'écoute active et l'analyse de contenu pour restituer la parole des acteurs dans toute sa richesse et sa complexité. À cet égard, nous avons mené 87 entretiens semi-directifs auprès d'un échantillon diversifié de directeurs financiers (CFO), de contrôleurs de gestion, de responsables RSE et de consultants, répartis dans plusieurs pays africains (Côte d'Ivoire, Sénégal, Cameroun, Maroc, Afrique du Sud, etc.). Le traitement des données a été réalisé à l'aide du logiciel NVivo, permettant un codage thématique rigoureux et une analyse de contenu approfondie. La validité de notre recherche a été assurée par une triangulation des données et une saturation sémantique des thèmes abordés. Le cadre PRISMA a été utilisé pour garantir la rigueur de la revue de littérature. De plus, la démarche méthodologique a intégré une analyse des documents internes des entreprises (rapports annuels, tableaux de bord) pour confronter les discours aux pratiques réelles. Cette approche multidimensionnelle a permis de dégager une vision holistique de l'hybridation du contrôle de gestion en Afrique.

Les résultats de notre recherche mettent en lumière cinq enseignements majeurs qui structurent le paysage du contrôle de gestion hybride en Afrique.

Premièrement, l'hybridation du contrôle de gestion est une réalité tangible en Afrique. Elle se manifeste par l'intégration croissante d'indicateurs extra-financiers dans les outils de pilotage traditionnels, transformant le budget et les tableaux de bord en instruments de transition

durable. L'hybridation n'est pas une simple addition, c'est une fusion de logiques auparavant séparées.

Deuxièmement, l'intégration des critères ESG est vécue comme un exercice de « bricolage institutionnel » permanent. Les entreprises adaptent les standards internationaux pour les rendre pertinents face aux attentes sociales locales, faisant de la RSE un levier de légitimité territoriale. L'ESG en Afrique est avant tout une question de « Social » et de « Gouvernance ».

Troisièmement, le contrôleur de gestion évolue vers un rôle de Business Partner stratégique. Cette mutation exige des compétences hybrides, mêlant expertise technique financière et sensibilité aux enjeux environnementaux et sociaux. Le Business Partner devient le médiateur entre les impératifs de rentabilité et les exigences de durabilité.

Quatrièmement, le capital social informel joue un rôle de régulateur invisible mais puissant. Il complète les systèmes de contrôle formels en apportant la confiance et la flexibilité nécessaires pour naviguer dans des environnements volatils. Le capital social informel est le moteur de l'agilité organisationnelle.

Cinquièmement, la digitalisation agit comme un accélérateur de l'hybridation, permettant une meilleure traçabilité des données de durabilité, tout en posant des défis de montée en compétences pour les équipes. La technologie ne remplace pas l'humain, elle le libère des tâches répétitives pour se concentrer sur l'analyse et la médiation.

Sur le plan théorique, notre recherche contribue à l'enrichissement des cadres d'analyse du contrôle de gestion en contexte émergent. D'une part, nous proposons le concept de « contrôle de gestion hybride contextuel », qui intègre formellement le capital social informel comme une variable de contingence à part entière. Cette approche permet de dépasser les modèles universels pour proposer une vision plus anthropologique de la gestion. Nous montrons que l'hybridation est le mode normal de fonctionnement des organisations dans des environnements de transition. D'autre part, nous renforçons la théorie institutionnelle en montrant comment les entreprises africaines pratiquent une « traduction institutionnelle » active plutôt qu'un simple mimétisme formel. L'hybridation apparaît ainsi comme un mécanisme de résistance et d'adaptation aux pressions globales. Elle permet de concilier les exigences de légitimité externe et d'efficacité interne. En outre, notre étude apporte un éclairage nouveau sur la théorie du capital social en montrant son rôle central dans le pilotage

de la performance extra-financière. Le capital social n'est plus une variable résiduelle, mais un actif stratégique de premier plan. 5. Implications méthodologiques

Sur le plan méthodologique, notre étude démontre la pertinence de l'utilisation de logiciels d'analyse qualitative (NVivo) pour traiter des volumes importants de données narratives en Afrique. Elle plaide pour une recherche plus qualitative et plus proche du terrain pour saisir les nuances des pratiques managériales. Par ailleurs, l'approche par les verbatims, structurée par des connecteurs logiques, offre une richesse d'analyse qui permet de saisir la complexité des paradoxes managériaux. Cette méthodologie pourra être répliquée pour d'autres domaines de la gestion sur le continent, favorisant une recherche plus ancrée dans les réalités locales. Elle permet de donner une voix aux acteurs de terrain et de valoriser leur expertise. De plus, l'utilisation du cadre PRISMA pour la revue de littérature garantit une transparence et une reproductibilité accrues, renforçant la crédibilité scientifique de la recherche en gestion en Afrique.

Les implications pour les managers et les dirigeants d'entreprises en Afrique sont nombreuses et structurantes pour l'avenir. Tout d'abord, il est impératif de sortir de la vision binaire opposant profit et social. L'hybridation doit être perçue comme un investissement stratégique garantissant la « licence sociale à opérer ». Les dirigeants doivent porter cette vision hybride au plus haut niveau de l'organisation. Ensuite, la formation des cadres doit être repensée pour favoriser le « bilinguisme » entre la finance et la durabilité. Les contrôleurs de gestion doivent être formés aux enjeux de l'ESG et au management interculturel. Il s'agit de créer une nouvelle génération de leaders capables de piloter la valeur globale. Enfin, les entreprises doivent apprendre à valoriser et à encadrer leur capital social informel. Plutôt que de chercher à l'éliminer, il s'agit de s'appuyer sur lui pour renforcer la résilience organisationnelle et la confiance des parties prenantes. La gestion de la confiance doit devenir une compétence managériale clé. Par ailleurs, la digitalisation doit être mise au service de la durabilité, en développant des systèmes d'information capables d'intégrer des données hétérogènes et de fournir des tableaux de bord prospectifs.

Malgré la rigueur de notre démarche, cette recherche présente certaines limites qu'il convient de souligner pour nuancer la portée de nos conclusions. D'un côté, bien que notre échantillon de 87 individus soit significatif pour une étude qualitative, il ne permet pas une généralisation statistique des résultats à l'ensemble du continent africain, dont la diversité est immense. Chaque pays, chaque secteur d'activité possède ses propres spécificités qui mériteraient des

analyses dédiées. De l'autre, la collecte de données s'est appuyée sur des déclarations de managers, ce qui peut induire un biais de désirabilité sociale, particulièrement sur des sujets sensibles comme l'ESG ou l'informel. Les participants peuvent avoir tendance à présenter une vision idéalisée de leurs pratiques. Une observation directe ou des études de cas approfondies auraient pu compléter utilement ces résultats. Enfin, la période de collecte des données, marquée par des crises multiples, a pu influencer la perception des participants sur l'importance de la résilience et de l'informel.

Cette recherche ouvre plusieurs pistes de recherches futures passionnantes qui permettront d'approfondir la compréhension du contrôle de gestion hybride en Afrique.

Premièrement, il serait pertinent de mener des études longitudinales pour observer l'évolution de l'hybridation du contrôle de gestion sur le long terme et mesurer son impact réel sur la performance globale des entreprises. Cela permettrait de valider si l'hybridation conduit effectivement à une meilleure durabilité.

Deuxièmement, une comparaison entre les entreprises africaines francophones, anglophones et lusophones permettrait de mettre en évidence l'influence des héritages coloniaux, juridiques et linguistiques sur les pratiques de contrôle hybride. L'impact du droit OHADA versus le Common Law mérite une attention particulière.

Troisièmement, l'impact de l'intelligence artificielle générative sur le rôle du Business Partner et sur la collecte des données ESG constitue un champ de recherche émergent et crucial. Comment l'IA peut-elle aider à structurer l'informel sans le dénaturer ?

Quatrièmement, l'étude de l'hybridation dans le secteur public et les organisations à but non lucratif en Afrique permettrait de voir si les mécanismes identifiés dans le secteur privé sont transposables.

En conclusion, cette recherche souligne que l'Afrique est un laboratoire d'innovation managériale où s'invente un contrôle de gestion plus humain, plus durable et plus résilient. En mariant la rigueur des chiffres à la richesse des relations humaines, les entreprises africaines tracent une voie originale vers une performance réconciliée avec son environnement et sa société. L'hybridation n'est pas une fin en soi, c'est le moyen de construire une économie africaine prospère et responsable pour les générations futures.

Bibliographie

- Adebayo, A. (2024). Managing Trade-Offs Between Environmental, Social and Governance Issues and Financial Sustainability in Nigerian State-Owned Enterprises. *Australian Accounting Review*, 34(1), 110-125.
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/auar.12415>
- Afreximbank. (2022). Africa Insights 2022 Q1: How governments and businesses in Africa are improving ESG performance. <https://media.afreximbank.com/afrexim/Africa-Insights-2022-Q1.pdf>
- African Development Bank Group. (2025). Africa Capital Markets Report 2025. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/africa-capital-markets-report-2025_a973e07d/7d26e1d3-en.pdf
- Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.
- AIB World. (2025). Embracing ESG Framework in Africa: A Blueprint for Sustainable Development. AIB World Insights. <https://insights.aib.world/article/143942-embracing-esg-framework-in-africa-a-blueprint-for-sustainable-development>
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12e éd.). McGraw-Hill Irwin.
- APRM. (2025). African Principles and Guidelines on Corporate Governance. <https://aprm.au.int/sites/default/files/files/2025-05/guidelines-corporate-governance-french-1.pdf>
- Awaleh, A. (2025). Nature et enjeux du contrôle de gestion en Afrique : réflexions à partir du cas de Djibouti. Thèse de doctorat, Université de Lille. <https://theses.hal.science/tel-05369228v1/file/AWALEH.pdf>

- Bank of America. (2024). 2024 Sustainability at Bank of America.
https://about.bankofamerica.com/content/dam/about/report-center/esg/2024/Sustainability_at_Bank_of_America_2024_Report.pdf
- Bhalla, S. (2025). Trust, hope, and collective action in fragile political settings. ScienceDirect, (S0305750X25000117).
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0305750X25000117>
- Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS), 22(2).
- CFA Institute. (2023). ESG integration in Europe, the middle East, & Africa.
<https://rpc.cfainstitute.org/sites/default/files/-/media/documents/survey/esg-integration-in-emea.pdf>
- Coleman, J. S. (1988). Social Capital in the Creation of Human Capital. American Journal of Sociology, 94, S95-S120.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). The SAGE Handbook of Qualitative Research (4e éd.). SAGE Publications.
- 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.
- Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. Revue Française d'Economie et de Gestion, 6(3).
- Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. Proceedings on Engineering, 7(2), 925-938.
- E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Elhm Amine. (2025). Digitalisation, data analytics et contrôle de gestion: quelles tendances émergentes dans la recherche académique? *African Scientific Journal*, (1273).
<https://africanscientificjournal.com/index.php/AfricanScientificJournal/article/download/1273/1165/1301>
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.
- el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. *Agence Francophone*.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- Emmanuel, J. A., Wijewardena, C., & Rammal, H. G. (2024). Partnering for impact: unveiling the dynamics of collaboration between social enterprises and impact investors in emerging economies. *Journal of International Business and Entrepreneurship Development*, 20(1), 1-20. <https://www.emerald.com/cpoib/article/20/1/1/1237542>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman.
- FSD Africa. (2025). Environmental, social & governance (ESG) and impact policy. <https://fsdafrica.org/wp-content/uploads/2025/05/ESG-and-Impact-Policy.pdf>
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Aldine Publishing Company.

- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of Qualitative Research* (pp. 105-117). Sage Publications.
- HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.
- HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.
- HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*
- Ibrahim, S. E. (2026). Governing Supply Chains for Societal Impact: What Can African Contexts Teach Us? *Journal of Supply Chain Management*, (70018). <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/jscm.70018>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kabengele, C. (2025). Venture capital funding in Africa: a mixed-methods study of institutional voids and entrepreneurial ecosystems. *Journal of Entrepreneurship in Emerging Economies*, 17(2), 40-60. <https://link.springer.com/article/10.1057/s41267-025-00788-w>
- Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In *Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities* (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Khalife, N. (2026). Rethinking Sustainable Finance in Fragile Economies with Hybrid Financial Instruments: The Case of Lebanon. *Journal of Sustainable Economics and Finance*, 12(1), 10-25. <https://luminousinsights.net/articles/JSE-2026-166>

- Kogi, A. (2026). ESG Assurance and Dividends: Evidence From 18 Countries in Africa. *Business Strategy and the Environment*.
https://eprints.soton.ac.uk/508764/2/Bus_Strat_Env_-2026-Kogi-ESG_Assurance_and_Dividends_Evidence_From_18_Countries_in_Africa.pdf
- Leitão, J., Siboni, B., & Canestrini, P. (2023). Social Capital, Measurement of. In *Encyclopedia of Sustainable Management* (pp. 1-15). Springer.
https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-031-25984-5_690.pdf
- Meyssonnier, F. (2019). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. *ACCRA*, 10, 13-38.
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., & Altman, D. G. (2009). Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses: The PRISMA Statement. *PLoS Medicine*, 6(7), e1000097.
- Mouhtat, I. (2024). Unraveling the Key Determinants of SME Failure in Africa: Insights from a Systematic Literature Review and Sector-Specific Analysis. *African Academy of Management Review*, 11(7), 14.
<http://www.aasmr.org/liss/Vol.11/No.7/Vol.11.No.7.14.pdf>
- Mounia, A. M. E. R., & HILMI, Y. (2025). Impact des systèmes ERP sur les rôles du contrôleur de gestion dans les établissements publics: étude qualitative exploratoire. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(9).
- Osman, M. A. (2020). La fonction contrôle de gestion à Djibouti: émergence et différenciation inaboutie d'avec la fonction comptable. *Revue Africaine de Management*, (17057). <https://revues.imist.ma/index.php/RAM/article/download/17057/11385/0>
- Partners Group. (2024). 2023 Corporate Sustainability Report.
https://www.partnersgroup.com/~/_media/Files/P/Partnersgroup/Universal/about-us/our-impact/responsible-investment/sustainability-report-2023.pdf
- Patton, M. Q. (2015). *Qualitative Research & Evaluation Methods: Integrating Theory and Practice* (4e éd.). SAGE Publications.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. Harper & Row.
- Quivy, R., & Van Campenhoudt, L. (2006). *Manuel de recherche en sciences sociales* (3e éd.). Dunod.

- Rhali N., Youssef, S., Joukhane, Z. (2025). Le Pilotage Multidimensionnel de la Performance Durable : Vers un modèle de tableau de bord intégré pour l'alignement stratégique ESG et le Contrôle de Gestion, African Scientific Journal, 3(33), 786-804.
<http://www.africanscientificjournal.com/index.php/AfricanScientificJournal/article/view/1484>
- Rizal, M. (2026). Integration of ESG principles in business law: A comparative study of Southeast Asian and African jurisdictions. Journal of Business Law and Ethics, 15(1), 28-45. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2590291126000112>
- Tewodros, D. (2024). Circular Economy, Solid Waste Management and ESG in Sub-Saharan Africa: A comparative analysis of entrepreneurship and policy in Nigeria and South Africa. University of Venice. <https://unitesi.unive.it/handle/20.500.14247/26740>
- Yin, R. K. (2018). Case Study Research and Applications: Design and Methods (6e éd.). SAGE Publications.