

**Audit interne et budgétisation par programme dans les
administrations publiques d'Afrique subsaharienne : une modélisation
socio-économique de l'appropriation des directives CEMAC en
République du Congo (2022-2025)**

**Internal audit and programme-based budgeting in Sub-Saharan
African public administrations: a socio-economic model of the
appropriation of CEMAC directives in the Republic of Congo (2022-
2025)**

BINDIKOU Divin – D'Olives

Doctorant en Sciences de Gestion

Université Paul-Valéry Montpellier 3 - Laboratoire CORHIS (EA 7400)

Sous la direction des Professeurs Jean-Michel PLANE et Laurent CAPPELLETTI

Chercheur-Intervenant au ministère des Finances, du Budget et du Portefeuille Public

République du Congo / France

Date de soumission : 11/05/2026

Date d'acceptation : 24/06/2026

Pour citer cet article : BINDIKOU D.-D. (2026), « Audit interne et budgétisation par programme dans les administrations publiques d'Afrique subsaharienne : une modélisation socio-économique de l'appropriation des directives CEMAC en République du Congo (2022-2025) », *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, « Volume 10 : numéro 2 » pp : 348-373.

Résumé

Treize ans après les directives CEMAC du 19 décembre 2011 sur le budget-programme et l'audit interne, leur appropriation par la République du Congo demeure inachevée : le décret n° 2024-99 du 6 mars 2024 n'a institué l'audit interne à la Direction générale du Trésor que tardivement. Dans cet article, nous proposons une modélisation socio-économique de cet écart et nous simulons le coût pour les finances publiques. La démarche articule la tétranormalisation, la théorie socio-économique des organisations et le management du capital humain, et les met en dialogue avec la littérature sur la gestion des finances publiques en contexte de faible capacité (Andrews, 2013 ; Schick, 1998). En analysant les entretiens exploratoires et les recettes fiscales de la Loi n° 42-2025 (loi de finances 2026), nous repérons cinq catégories de coûts cachés. Le calcul CHVACV simule un gisement mobilisable de 99,66 milliards de FCFA en scénario central lorsqu'il s'agit du manque à gagner fiscal. Ces résultats constituent une projection ex ante, et non une preuve empirique : un protocole de recherche-intervention contractualisé à la DGT (2026-2028) en assurera le test.

Mots-clés : *coûts-performances cachés ; recherche-intervention qualimétrique ; budgétisation par programme ; directives CEMAC ; contrôle et audit internes.*

Abstract

Thirteen years after the CEMAC directives of 19 December 2011 on the programme budget and internal audit, their appropriation by the Republic of Congo remains incomplete: Decree No. 2024-99 of 6 March 2024 only belatedly instituted internal audit at the Directorate-General of the Treasury. In this paper, we propose a socio-economic model of this gap and we simulate the cost to public finances. The approach articulates tetranormalization, socio-economic theory of organizations and human capital management, and puts them in dialogue with the literature on public financial management in a context of low capacity (Andrews, 2013; Schick, 1998).

By analysing exploratory interviews and tax revenues under Law No. 42-2025 (2026 Finance Law), we identify five categories of hidden costs. The CHVACV calculation simulates a mobilizable pool of 99.66 billion CFA francs in the central scenario when it comes to the tax shortfall.

These results constitute an ex ante projection, and not empirical proof: a research-intervention protocol contracted by the DGT (2026-2028) will test them.

Keywords: *hidden cost-performances; qualimetric intervention-research; programme-based budgeting; CEMAC directives; internal control and audit.*

Introduction

Une mutation doctrinale majeure a été observée dans les finances publiques d'Afrique subsaharienne. Sous l'impulsion des partenaires techniques et financiers, des institutions sous-régionales et de la communauté professionnelle de l'audit, un modèle importé s'est imposé : la budgétisation orientée vers les résultats, articulée autour du budget-programme et de fonctions d'audit interne et de contrôle de gestion. Pour les six États membres de la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), cette mutation a pris forme juridique le 19 décembre 2011 avec un cadre harmonisé de gestion des finances publiques (CEMAC, 2011a, 2011b) inspiré du nouveau management public (Hood, 1991). Ce mouvement ne concerne pas spécifiquement la zone CEMAC.

L'adoption formelle des normes de bonne gouvernance financière à l'échelle mondiale se produit souvent sans qu'elles ne soient intégrées dans les pratiques (Hopper, Lassou & Soobaroyen, 2017). Dans les économies rentières, où les recettes sont fortement influencées par les hydrocarbures, la mobilisation des ressources fiscales intérieures demeure fragile, ce qui souligne l'importance d'un contrôle interne effectif.

Le bilan de l'application concrète reste mitigé après seulement Treize ans. D'après les rapports successifs du FMI sur le Congo (FMI, 2020, 2024), on constate que des problèmes persistent dans le recouvrement fiscal en dehors des hydrocarbures et que les chaînes de redevabilité opérationnelles sont absentes. La République du Congo en offre une illustration : les fonctions d'audit interne et de contrôle de gestion n'ont été instituées à la Direction générale du Trésor (DGT) que par le décret n° 2024-99 du 6 mars 2024 (Ngouembe, 2025), soit treize ans après les directives qu'il transpose. Ce décalage relève moins d'une lenteur administrative que d'une résistance organisationnelle à l'adoption des normes, phénomène que la littérature sur la réforme des finances publiques en contexte de faible capacité documente largement (Schick, 1998 ; Andrews, 2013).

La problématique centrale peut être formulée ainsi : *comment expliquer, mesurer et transformer l'écart entre la conformité formelle aux directives CEMAC sur le contrôle interne budgétaire et leur appropriation effective dans une administration régaliennne d'Afrique subsaharienne ?*

Nous l'abordons sous trois angles : analytique (une lecture tétranormative des conflits entre normes importées et régulations endogènes), méthodologique (la mesure de ces conflits sous forme de coûts-performances cachés) et empirique (un cas pratique du recouvrement fiscal ancré sur la Loi n° 42-2025 du 31 décembre 2025 portant loi de finances pour 2026 ; République du Congo, 2025).

Sur le plan méthodologique, l'article ne rend pas compte d'une recherche-intervention achevée.

Son approche consiste à élaborer une modélisation conceptuelle et une simulation ex ante : l'analyse socio-économique est utilisée dans la construction d'un diagnostic et d'un calcul chiffrés, en se basant sur des entretiens exploratoires (2022) et sur des données budgétaires officielles. Les montants présentés sont donc des projections sur lesquelles on peut se baser, et non des résultats obtenus à partir d'un protocole qualité métrique systématique. Un protocole contractualisé à la DGT pour 2026-2028 est établi pour tester empiriquement ce modèle, et il est présenté dans la quatrième partie.

La démarche se distingue par trois aspects distinctifs. En ce qui concerne le fond, elle évalue une différence d'appropriation que la littérature décrit sans la chiffrer. En ce qui concerne la méthode, elle utilise un outil spécifique : la méthode des coûts cachés, qui a été éprouvée dans le secteur privé, pour s'adapter au secteur public non-marchand. Sur le terrain, elle se base sur des données budgétaires officielles récentes (loi de finances 2026) plutôt que sur des extrapolations, ce qui la rend inappropriée pour la décision publique. **L'article est structuré en quatre parties.** La première expose le cadre théorique, le situe dans la littérature internationale et énonce trois hypothèses, représentées par un schéma constructiviste (figure 1). La deuxième précise l'ingénierie méthodologique, l'ingénierie contractuelle et la posture épistémologique. La troisième déroule le diagnostic en cinq familles de coûts cachés ; l'une des cinq familles démontre le déficit de recouvrement fiscal (cinquième famille), en faisant l'objet d'un calcul approfondi appuyé sur la loi de finances 2026 et illustré par deux graphiques. La quatrième discute des apports, des limites de validité et perspectives de vérification.

1. Cadre théorique et hypothèses de recherche

L'article mobilise trois approches complémentaires : la tétranormalisation pour analyser les conflits normatifs, la théorie socio-économique des organisations pour quantifier les dysfonctionnements, et le management du capital humain pour outiller leur transformation. Avant de présenter ces trois ensembles, nous abordons la question dans la littérature internationale, pour éviter une vision uniquement franco-centrée et clarifier l'apport spécifique de l'approche socio-économique.

1.1. Revue de littérature et positionnement scientifique

Le nouveau management public et ses limites en contexte de faible capacité. Nous nous inscrivons d'abord dans la littérature sur le nouveau management public (NPM) et ses limites. Si le NPM a promu la responsabilisation par les résultats (Hood, 1991), Schick (1998) a montré, dès la fin des années 1990, que ses réformes échouent fréquemment lorsqu'elles sont transplantées dans des administrations dont les fondamentaux de contrôle ne sont pas consolidés. D'après Pollitt et Bouckaert (2017), une analyse comparative révèle une grande variabilité des trajectoires de réforme.

Andrews (2013) systématise ce constat : de nombreuses réformes produisent un « mimétisme isomorphique » (isomorphic mimicry), où les organisations adoptent les formes extérieures des normes internationales pour gagner en légitimité sans en interioriser le fonctionnement, ce qui engendre des « pièges de capacité » (capability traps). Andrews, Pritchett et Woolcock (2017) ont formulé une réponse sur l'adaptation itérative, guidée par les problèmes (PDIA), dont notre approche est similaire.

La budgétisation par programme et la gestion axée sur les résultats en Afrique. Ces réformes reposent principalement sur la budgétisation par programme (Robinson, 2007 ; Allen, Hemming & Potter, 2013). Son adoption en Afrique francophone demeure inégale. En zone CEMAC, Mballa Zambo (2025), sur un échantillon de quarante agents d'administrations de souveraineté camerounaises, observe que le budget-programme améliore effectivement la qualité de la dépense, la clarification des objectifs, la transparence, la redevabilité, lorsqu'il est réellement approprié. Ce résultat confirme notre hypothèse principale : c'est l'appropriation, et non la transposition juridique, qui engendre la performance. **La perspective néo-institutionnelle : découplage, mythe et cérémonie.** Pour évaluer l'écart entre les formes affichées et les pratiques réelles, nous nous appuyons sur la sociologie néo-institutionnelle. Selon Meyer et Rowan (1977), les organisations adoptent des structures formelles, telles que les « mythes rationalisés », qui sont découpées de leurs activités effectives. DiMaggio et Powell (1983) en précisent les mécanismes d'isomorphisme (coercitif, mimétique, normatif) ; Brunsson (1989) en tire le concept d'hypocrisie organisationnelle ; Thornton, Ocasio et Lounsbury (2012) éclairent la coexistence de logiques institutionnelles hétérogènes. Power (1997) examine enfin la « société de l'audit » et le risque de ritualisation de la vérification, où l'audit se transforme en une cérémonie de conformité plutôt qu'en un outil pour améliorer. **Comptabilité, contrôle et gouvernance dans les pays en développement.** La recherche critique en comptabilité est à l'origine de cette dynamique. Hopper et al. (2017) montrent que la diffusion des normes comptables et de gouvernance dans les pays en développement produit fréquemment une conformité de surface, faute d'ancrage dans les capacités locales et les régulations endogènes. Ce diagnostic se superpose à celui d'Andrews (2013) et donne un avant-plan au quatrième pôle de notre grille tétranormative. **Travaux empiriques africains sur l'audit et le contrôle internes publics.** Des études empiriques récentes convergent. Houndjo (2021) soutient que la simple présence d'un comité d'audit ne garantit pas l'efficacité des entreprises publiques au Bénin. Addahbi et al. (2020), sur la perception de l'audit interne par les fonctionnaires marocains, montrent qu'une fraction seulement des agents y voit un levier d'amélioration. Dans les deux situations, la conformité statutaire ne suffit pas à générer de la performance.

L'apport spécifique de l'approche socio-économique. Ces corpus convergent sur un diagnostic : la séparation entre les normes et les pratiques, mais ont du mal à le chiffrer. La théorie socio-économique fournit précisément l'outil nécessaire : la conversion financière de l'écart en coûts-performances cachés, ce qui rend le dysfonctionnement inconciliable avec la gouvernance budgétaire. Notre contribution consiste à combiner ce diagnostic institutionnel avec un dispositif de quantification et un levier de transformation par le capital humain.

La gestion axée sur les résultats et la convergence régionale. Les directives CEMAC de 2011 lient indissociablement deux instruments : *le budget-programme* et *la fonction d'audit interne*. Cette convergence n'est pas fortuite : la gestion axée sur les résultats suppose, pour être crédible, une chaîne de contrôle capable d'attester l'atteinte des objectifs. Or, dans bien des administrations africaines, le premier instrument a été transposé sans le second, ou avec un décalage de plusieurs années, comme l'illustre le cas congolais. C'est cette dissociation que notre travail prend pour objet : l'audit interne n'y est pas un appareil de sanction, mais la condition de possibilité d'un budget-programme effectif.

1.2. La tétranormalisation appliquée au cadre CEMAC

Les directives CEMAC du 19 décembre 2011 ne se diffusent pas dans un espace normatif vierge. Elles s'inscrivent dans une configuration de tétranormalisation¹ que Savall et Zardet (2005) définissent comme la coexistence conflictuelle, dans une même organisation, de normes hétérogènes dont les rationalités ne sont pas spontanément harmonisées. Ce concept, approfondi par des travaux ultérieurs (Bessire, Cappelletti & Pigé, 2010 ; Cappelletti, Pigé & Zardet, 2015 ; Savall & Zardet, 2015), met en évidence que les crises organisationnelles s'enracinent dans des conflits de normes non arbitrés. Au Trésor public congolais, quatre pôles entrent en tension. Le premier rassemble les référentiels professionnels internationaux d'audit (IIA-IFACI, ISSAI de l'INTOSAI, COSO) portés par les bailleurs (Coopers & Lybrand, 1994 ; Cappelletti, 2006). Le deuxième réunit les directives communautaires CEMAC (CEMAC, 2011a, 2011b ; FMI, 2012). Le troisième relève du droit national : loi organique n° 36-2017 relative aux lois de finances, Loi n° 42-2025 (loi de finances 2026 ; République du Congo, 2025) et décret n° 2024-99 du 6 mars 2024. Le quatrième, le moins formalisé mais le plus puissant, regroupe les régulations socio-culturelles endogènes qui sont : l'oralité décisionnelle, les hiérarchies politiques informelles, les solidarités communautaires (Olivier de Sardan, 2004 ; Kamdem, 2016).

¹Tétranormalisation : concept de Savall et Zardet (2005) désignant la coexistence conflictuelle de quatre familles de normes (économico-financières, sociales, qualité-sécurité-environnement, commerciales-techniques) s'imposant simultanément à l'organisation sans coordination de leurs effets.

L'agencement de ces quatre pôles ne produit pas un ordre cohérent. L'administration affiche les normes attendues tout en maintenant des pratiques qui ne s'y conforment pas : la conformité devient une routine distincte de la performance, ce que Meyer et Rowan (1977) nomment découplage, Brunsson (1989) hypocrisie organisationnelle, et DiMaggio et Powell (1983) isomorphisme mimétique. Le tableau 1 résume cette cartographie.

Tableau n° 1. Les quatre pôles de tétranormalisation au Trésor public congolais

Pôle 1 - Normes professionnelles internationales	Pôle 2 - Normes communautaires CEMAC	Pôle 3 - Normes nationales congolaises	Pôle 4 - Régulations socio-culturelles
Référentiel COSO (1994)	Directive n° 01/11 (lois de finances)	Loi organique n° 36-2017	Oralité décisionnelle
Cadre IIA-IFACI	Directive n° 02/11 (règlement général)	Loi n° 42-2025 (LF 2026)	Hierarchies politiques informelles
Normes ISSAI (INTOSAI)	Directive n° 06/11 (transparence)	Décret n° 2024-99 du 06/03/2024	Solidarités communautaires
Normes IPSAS	Guide CEMAC sur le contrôle interne	Arrêté n° 28.132 du 11/12/2024	Logiques relationnelles
Lignes directrices FMI / Banque mondiale	Convergence économique régionale	Statut général de la fonction publique	Pratiques de « palabre » administrative

Source : auteur, adapté de Savall et Zardet (2005) et de l'analyse documentaire (CEMAC, 2011a, 2011b ; République du Congo, 2017, 2024, 2025).

1.3. Coûts cachés et théorie socio-économique des organisations

La théorie socio-économique des organisations, fondée par Henri Savall et développée avec Véronique Zardet, postule que la performance durable résulte d'un assemblage étroit entre les dimensions économique et sociale du travail (Savall, 1974, 1979 ; Savall & Zardet, 2008). Les dysfonctionnements observables dans six domaines (conditions de travail, organisation, gestion du temps, communication-coordination-concertation, formation intégrée, mise en œuvre stratégique) produisent des coûts cachés absents des bilans comptables. Transposés à une administration publique, ces six domaines prennent une coloration particulière. La gestion du temps est rythmée par les transitions politiques ; la communication-coordination est traversée par l'oralité décisionnelle ; la formation intégrée se heurte au déficit d'auditeurs certifiés. C'est dans l'écart entre la norme prescrite et la pratique réelle que se logent les coûts cachés (Garfinkel, 1967 ; Plane, 2024). Ces coûts se répartissent en six rubriques : sursalaires, surtemps, surconsommations, non-productions, non-crédation de potentiel et risques (Cappelletti, Voyant & Savall, 2018). Cappelletti et Khenniche (2024 : 64) situent leur montant moyen entre 20 000 et 70 000 euros par personne et par an dans le secteur privé, convertibles en valeur ajoutée à un taux de 35 à 55 %.

Nous opérons un ciblage assumé : sur les six rubriques, nous retenons le surtemps de régulation et la non-création de potentiel (NCP), cette dernière étant opérationnalisée par le manque à gagner sur le recouvrement fiscal. Les quatre autres rubriques sont écartées car difficiles à objectiver en environnement non-marchand ou politiquement sensibles. Ce choix se justifie par la pertinence de ces deux indicateurs au regard d'un contrôle interne défaillant, par leur acceptabilité déculpabilisatrice et par leur matérialité financière supérieure (cf. Partie 3). La distinction entre coûts visibles et coûts cachés est ici décisive. Les coûts visibles figurent dans la nomenclature budgétaire : salaires, achats, investissements. Les coûts cachés, eux, sont diffus et imputés à d'autres lignes ou à aucune : un dossier qui « dort » trois mois, un agent qui passe quatre heures par semaine à réconcilier des référentiels, une recette jamais recouvrée. Ils n'en sont pas moins réels économiquement. La force de la méthode socio-économique est précisément de les rendre visibles et chiffrables, donc opposables à la décision budgétaire.

1.4. Le management du capital humain comme levier d'appropriation

Le troisième ancrage est le management du capital humain. Avec Plane (2000, 2024), nous posons que l'individu est le premier levier de transformation, pourvu que le management mobilise ses ressources de façon stratégique. Dans la modélisation socio-économique, le capital humain n'est pas une ligne de coût à comprimer mais un gisement de valeur ajoutée à activer (Cappelletti, 2012 ; Cappelletti & Baker, 2010). Noguera, Cappelletti et Khouatra (2015) en proposent une mise en œuvre par les 4C : la Compétence (maîtrise des référentiels et des outils de diagnostic), le Comportement (posture de conseil plutôt que de sanction), la Créativité (capacité à élaborer des normes hybrides adaptées aux pratiques locales ; Cappelletti & Dufour, 2017) et la Communication (mise en discussion du sens des règles). Une lecture ethnométhodologique complète ce cadre (Plane, 2024). Face aux injonctions paradoxales de la tétranormalisation, l'acteur public déploie une compétence sociale de substitution : sachant qu'un rapport à charge strict perturberait la cohésion du groupe, il remplace la sanction écrite par la négociation orale. Ce contournement n'est pas une faute, mais une ethnométhode de préservation du lien social que l'intervention doit prendre en charge plutôt qu'éradiquer (Olivier de Sardan, 2004 ; Garfinkel, 1967). Les 4C offrent le moyen de transformer cette ethnométhode en ressource, plutôt que de l'ignorer.

1.5. Hypothèses de la recherche

L'adhésion des trois ancrages permet de formuler trois hypothèses : descriptive, explicative et prescriptive. Elles respectent le critère poppérien de falsifiabilité (Popper, 1959), auquel la recherche-intervention socio-économique se réfère explicitement (Cappelletti & Khenniche, 2024). Conformément au statut de l'article, elles sont ici *posées et instrumentées* ; leur test relève du

protocole 2026-2028. L'objectif central de la démarche est prescriptif : proposer un modèle d'appropriation des directives par le management du capital humain.

Les hypothèses descriptive (H1) et explicative (H2) n'en sont pas des finalités concurrentes, mais les fondations nécessaires : il faut d'abord établir que l'écart coûte (H1) et qu'il est convertible (H2) pour justifier le levier prescriptif (H3). Les trois propositions s'ordonnent ainsi dans une visée unique, ce qui prévient le risque de dispersion entre registres explicatif et prescriptif.

1.5.1. Hypothèse descriptive H1 - la matérialité financière des coûts cachés

H1 postule que l'écart entre les directives CEMAC transposées et les pratiques réelles au Trésor génère des coûts cachés significatifs et financièrement quantifiables. Invisibles dans la nomenclature de la Loi n° 42-2025 (République du Congo, 2025), ils prennent surtout la forme de surtemps de régulation, de non-crédation de potentiel sur le recouvrement et de déficit de capital humain qualifié. Son test requiert un dispositif qualimétrique transformant ces phénomènes qualitatifs en indicateurs financiers opposables à la gouvernance.

1.5.2. Hypothèse explicative H2 - la conversion des coûts cachés en valeur ajoutée

H2 soutient que la recherche-intervention socio-économique permet, par l'effet-miroir² et l'intersubjectivité contradictoire, de convertir une part de ces coûts cachés en valeur ajoutée mobilisable. La conversion repose sur trois principes : interactivité cognitive, intersubjectivité contradictoire et contingence générique (Savall & Zardet, 2004 ; Cappelletti & Khenniche, 2024). Son test suppose un calcul de retour sur investissement objectivant le rendement de la transformation.

1.5.3. Hypothèse prescriptive H3 - l'appropriation par le management du capital humain

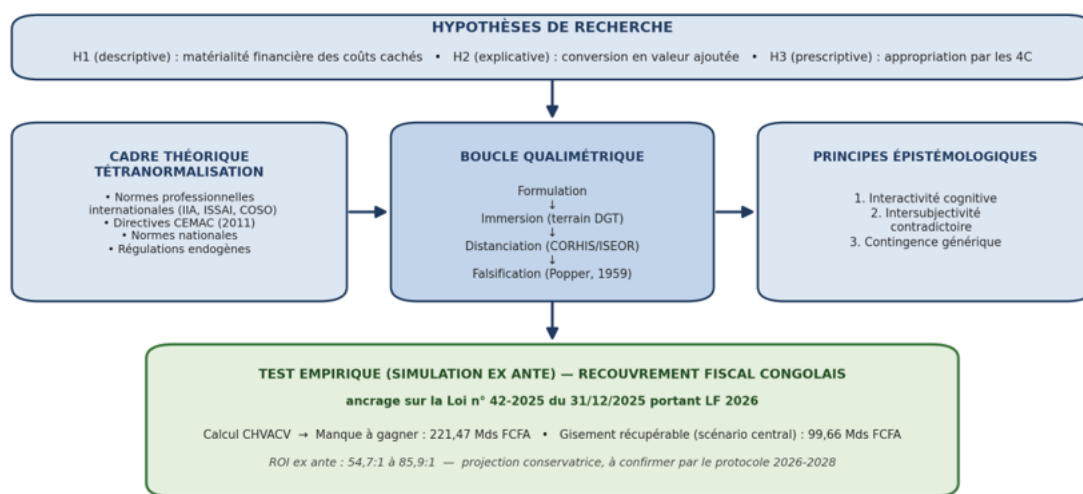
H3 avance que l'appropriation effective des directives suppose une ingénierie du capital humain organisée autour des 4C : un volet formation intégrée aux pratiques d'audit, un volet développement de comportements d'audit-conseil prenant en charge les ethnométhodes endogènes, et un volet co-construction de protocoles hybrides. C'est l'hypothèse la plus exigeante ; son test requiert l'observation, sur une durée pluriannuelle, des effets de transformation de la fonction d'audit, d'où l'horizon 2026-2028.

1.6. Schématisation constructiviste du modèle

²Effet-miroir : technique d'animation de la recherche-intervention socio-économique consistant à restituer aux acteurs leurs propres verbatims regroupés par famille de dysfonctionnement, afin de provoquer une prise de conscience collective sans culpabiliser l'individu (Savall & Zardet, 2008).

La figure 1 représente l'assemblage entre les trois hypothèses, le cadre tétranormatif et les trois principes épistémologiques du constructivisme générique. Elle rend visible la dynamique de la démarche : des hypothèses fixées dans le champ tétranormatif, une boucle itérative de formulation-immersion-distanciation-falsification (Cappelletti & Khenniche, 2024 : 65), et un test appliqué au recouvrement fiscal congolais ancré sur la Loi n° 42-2025. Ce test produit une connaissance actionnable au sens de Schön (1983) ; il est conçu comme une simulation ex ante, à confirmer empiriquement.

Figure n° 1. Modèle constructiviste d'appropriation des directives CEMAC par la recherche-intervention socio-économique



Source : auteur, à partir de Schön (1983), Savall et Zardet (2004, 2005), Cappelletti et Khenniche (2024) et Plane (2000, 2024).

2. Ingénierie méthodologique : la recherche-intervention qualimétrique

La méthodologie de référence est la recherche-intervention qualimétrique de l'école socio-économique (Savall & Zardet, 2004 ; Cappelletti, 2008 ; Cappelletti & Khenniche, 2024). Elle repose sur un cadre épistémologique constructiviste générique, un dispositif d'observation et de conversion qualimétrique, une ingénierie contractuelle, et une diffusion permettant le test de falsifiabilité. Rappelons que, dans le présent article, ce dispositif est exposé et instrumenté à titre de modèle ; son déploiement effectif relève du protocole 2026-2028 (section 4.3).

2.1. Posture épistémologique : le constructivisme générique

La posture adoptée est celle de contingence générique (Savall & Zardet, 2004 ; Cappelletti & Khenniche, 2024).

Elle refuse à la fois la quête d'invariants universels du positivisme classique et le relativisme du constructivisme radical : les objets observés sont contingents, mais des régularités peuvent être détectées si elles sont confirmées après l'intervention. Trois principes la structurent. L'interactivité cognitive : la connaissance est coproduite par le chercheur et les acteurs, à la manière de l'engaged scholarship (Van de Ven & Johnson, 2006). L'intersubjectivité contradictoire : les observations sont validées par débat. La contingence générique : les hypothèses validées restent falsifiables au sens de Popper (1959). Cette posture est particulièrement adaptée à notre objet. Une réforme des finances publiques n'est pas un objet stable que l'on observerait de l'extérieur : elle se construit dans l'interaction entre des textes, des bailleurs et des agents qui les interprètent. Prétendre la saisir par un protocole purement positiviste reviendrait à manquer ce travail d'interprétation, qui est précisément le lieu de l'écart norme/pratique. À l'inverse, un constructivisme radical interdirait toute généralisation et tout chiffrage. Le constructivisme générique tient les deux exigences : étude et appui dans le contexte, et recherche de régularités opposables.

2.2. Le dispositif intégré et les cinq phases de l'intervention

Le dispositif mobilise plusieurs outils ISEOR articulés en cinq phases. (1) **Diagnostic qualimétrique** par entretiens semi-directifs auprès d'un échantillon stratifié (direction, encadrement, exécution). (2) **Calcul des coûts cachés** via la méthode CHVACV³. (3) **Effet-miroir** : restitution aux acteurs de leurs propres verbatims, regroupés par famille de dysfonctionnement. (4) **Groupes de projet** associant chercheurs et opérationnels pour la co-construction des solutions. (5) **Évaluation comparative N / N+1** mesurant la conversion effective des coûts cachés en valeur ajoutée.

La logique du calcul CHVACV est explicite et reproductible. La contribution horaire valorise le temps humain (ou la valeur économique) perdu par un dysfonctionnement. Pour un surtemps : coût caché = effectif × heures × fréquence × coût horaire chargé. Pour une non-crédation de potentiel : gisement = écart objectivé × taux de conversion en valeur ajoutée. Chaque paramètre est, dans la partie 3, indiqué avec sa source et son statut, ainsi que la donnée officielle ou hypothèse. Le tableau 2 relie les tensions théoriques aux réponses méthodologiques.

Tableau n° 2. Correspondances théorico-méthodologiques

Tension théorique identifiée	Concept mobilisé	Réponse méthodologique
Conformité de façade aux directives CEMAC sans performance réelle	Découplage et hypocrisie organisationnelle (Meyer & Rowan, 1977 ; Brunsson, 1989) ;	Diagnostic CHVACV ; effet-miroir déculpabilisateur

³CHVACV : Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coût Variable. Indicateur développé par Savall et Zardet (2008) permettant de valoriser financièrement le temps humain consacré à la régulation des dysfonctionnements en l'imputant à la valeur économique perdue par l'organisation.

Tension théorique identifiée	Concept mobilisé	Réponse méthodologique
	mimétisme isomorphe (Andrews, 2013)	
Conflits entre normes exogènes et pratiques endogènes	Tétranormalisation (Savall & Zardet, 2005 ; Boje, Savall & Zardet, 2015)	Co-construction normative en groupes de projet
Contournements informels comme régulation sociale	Ethnométhodes de régulation (Garfinkel, 1967 ; Plane, 2024)	Hybridation oralité-formalisme par les 4C

Source : auteur, d’après la recherche-intervention socio-économique (Savall & Zardet, 2008 ; Cappelletti & Khenniche, 2024).

2.3. L’ingénierie contractuelle POMP

La recherche-intervention socio-économique se structure par une ingénierie contractuelle dite POMP (Produits, Objectifs, Méthodes, Prestations) qui formalise les engagements réciproques du chercheur et de l’organisation, et prévient le glissement vers une prestation de conseil scientifique. Le tableau 3 décline cette ingénierie pour le dispositif envisagé à la DGT.

Tableau n° 3. Ingénierie contractuelle POMP du dispositif d’audit interne socio-économique

Produits	Objectifs	Méthodes	Prestations
Diagnostic des coûts cachés	Objectiver financièrement l’écart norme/pratique	Entretiens semi-directifs ; calcul CHVACV	Rapport de diagnostic chiffré restitué au comité de direction
Protocoles hybrides d’audit	Réconcilier normes CEMAC, IIA-COSO et pratiques locales	Groupes de projet ; co-construction normative	Référentiel d’audit adapté ; procédures écrites
Dispositif de capital humain	Développer compétences et comportements d’audit-conseil (4C)	Formation intégrée ; compagnonnage ; certification	Auditeurs formés ; plan de certification pluriannuel
Évaluation N / N+1	Mesurer la conversion des coûts cachés en valeur ajoutée	Re-mesure qualimétrique ; rapprochement budgétaire	Bilan de rentabilité socio-économique

Source : auteur, d’après l’ingénierie contractuelle socio-économique (Savall & Zardet, 2008).

2.4. Terrain, échantillonnage et validité

Le terrain visé est la Direction générale du Trésor (DGT), organe technique du ministère des Finances. Épine dorsale de l’exécution budgétaire, elle incarne les enjeux d’appropriation des directives CEMAC et a reçu, par le décret n° 2024-99 du 6 mars 2024, l’instauration formelle de fonctions d’audit interne et de contrôle de gestion (Ngouembe, 2025). En 2024, elle employait environ 800 agents. Plus largement, la réforme touche l’ensemble des régies financières (impôts, douanes) et un ministère dont la masse salariale (Titre 2) atteint 435 milliards de FCFA selon la loi de finances 2026 (République du Congo, 2025).

L'échantillon prévu pour le protocole 2026-2028 est stratifié par niveau hiérarchique (cadres dirigeants, encadrement intermédiaire, agents d'exécution), afin de saisir les dysfonctionnements à chaque maillon de la chaîne de redevabilité. La taille visée, soixante à quatre-vingts entretiens, correspond aux standards de la recherche-intervention socio-économique et vise la saturation thématique plutôt que la représentativité statistique. La validité interne repose sur l'intersubjectivité contradictoire et la triangulation entre verbatims, données budgétaires et documents institutionnels ; l'effet-miroir soumet les observations au débat des acteurs.

La validité externe relève de la contingence générique : les régularités dégagées ne sont pas universelles, mais transférables à des contextes analogues des six États de la CEMAC partageant le même cadre directif. L'entrée envisagée est « par le haut » (top-down), validée par le cabinet du ministre et appuyée par la mission FMI de mars 2024 (FMI, 2024). Cette stratégie évite le biais de l'inspecteur déguisé, sous réserve d'un dispositif contractuel garantissant confidentialité et finalité de production et publication des connaissances scientifiques.

3. Diagnostic simulé : cinq familles de coûts cachés et cas pratique sur le recouvrement fiscal

Cette partie présente un diagnostic socio-économique *simulé* à partir d'entretiens exploratoires conduits en 2022 et de données budgétaires officielles. Les verbatims servent d'illustration clinique ; ils ne se substituent pas à un protocole qualimétrique systématique. Les résultats se structurent en cinq familles de coûts cachés ; la cinquième, la non-crédation de potentiel sur le recouvrement fiscal fait l'objet d'un calcul détaillé sur la base de la Loi n° 42-2025.

3.1. Première famille : coûts d'instabilité ministérielle

La période 2021-2025 a connu quatre titulaires successifs à la tête du ministère, soit une durée moyenne d'environ douze mois (Ngouembe, 2025). Chaque transition entraîne un cycle de ré-arbitrages qui déstabilise les réformes en cours, phénomène documenté par l'économie politique africaine (Olivier de Sardan, 2004 ; Darbon & Crouzel, 2009).

Verbatim n° 1 - Cadre supérieur de la DGT, Brazzaville, 14 novembre 2022 : « On nous demande d'appliquer le COSO. On nous demande aussi de respecter les directives CEMAC. Et nos textes nationaux disent autre chose, parce qu'ils datent d'avant les directives. Et au-dessus de tout ça, il y a la réalité du ministère : qui décide vraiment, qui signe, comment on s'arrange. Quand un dossier passe entre quatre logiques, il finit toujours par dormir quelque part. »

Ce verbatim illustre directement la tétranormalisation vécue directement au quotidien : les quatre pôles normatifs ne fonctionnent pas ensemble, et le dossier « dort », un pur surtemps de régulation.

La CHVACV le quantifie sous hypothèses explicites. On retient trois mois de « gel décisionnel » par transition, durant lesquels 32 cadres consacrent 30 % de leur temps à la ré-arbitration. Au coût mensuel chargé de 1 200 000 FCFA pour la catégorie A1, une transition coûte $32 \times 1\,200\,000 \times 0,30 \times 3 = 34\,560\,000$ FCFA. En intégrant le ralentissement des réformes, le coût direct cumulé 2021-2025 atteint environ 460 800 000 FCFA, soit près de 115,2 millions de FCFA par an. Ces chiffres sont une estimation conservatrice, à valider sur le terrain (H1).

3.2. Deuxième famille : coûts de superposition normative

Cette famille relève directement de la tétranormalisation : la coexistence de référentiels hétérogènes sans dispositif d'articulation produit un travail répétitif de mise en conformité. Cappelletti et Dufour (2017) ont décrit ce phénomène dans les complémentaires santé française ; il opère avec plus d'intensité encore en contexte africain, où il rejoint le « mimétisme isomorphique » d'Andrews (2013).

Verbatim n° 2 - Cadre de la Cour des comptes et de discipline budgétaire, Brazzaville, 18 novembre 2022 : « Le décret crée les fonctions, c'est bien. Mais où sont les auditeurs ? Pour auditer selon les normes IIA, il faut au moins cinq ans de pratique, une certification, une vraie indépendance. Nous, on a vingt-cinq agents formés aux normes ISSAI sur onze jours. C'est un début, pas un dispositif pérenne. »

Sur une hypothèse conservatrice de 4 heures par semaine et par agent consacrées à la réconciliation normative, pour 1 000 agents impliqués et 48 semaines : $1\,000 \times 4 \times 48 = 192\,000$ heures par an. Au tarif chargé de 5 000 FCFA, le coût caché annuel atteint 960 millions de FCFA, un surtemps réel, mais inscrit nulle part en dépense budgétaire. Ce coût matérialise le découplage théorisé par Meyer et Rowan (1977).

3.3. Troisième famille : déficit de capital humain

Cette famille relève du diagnostic des compétences (premier C). Les directives présupposent une masse critique d'auditeurs certifiés. Or la formation aux normes ISSAI n'a touché que vingt-cinq agents sur onze jours (Cour des comptes, mars-mai 2024), quand les besoins du ministère exigeraient au moins quarante auditeurs certifiés.

Verbatim n° 3 - Responsable suivi-évaluation, ministère des Finances, Brazzaville, 22 novembre 2022 : « Quand une mission externe arrive, on tient parce que deux ou trois personnes connaissent le dossier par cœur. Mais c'est de l'héroïsme professionnel, pas une organisation pérenne. Le jour où ces personnes partent, tout est à reconstruire. »

En retenant un coût de formation et de certification de 5 000 000 FCFA par auditeur sur trois ans, le besoin d'investissement non couvert s'élève à 200 millions de FCFA. Ce déficit est central : il rend la conformité nominale impossible à traduire en performance (H3). C'est ici que le management du capital humain trouve son point d'application le plus direct.

3.4. Quatrième famille : Combinaison entre niveaux normatifs

Cette famille tient à la coexistence d'injonctions de niveaux différents : internationales, communautaires, nationales sans dispositif d'articulation. Les missions d'AFRITAC Centre, de la Banque mondiale ou du PAGFiP de la Banque africaine de développement apportent chacune leurs grilles, indicateurs et calendriers, qui ne s'harmonisent pas spontanément. La 27^e session d'AFRITAC à Brazzaville en juin 2025 illustre cet accompagnement externe (AFRITAC Centre, 2025).

Verbatim n° 4 - Responsable d'AFRITAC Centre, mission à Brazzaville, 7 décembre 2022 : « Nous revenons régulièrement car il manque des compétences techniques. C'est coûteux : nous formons, nous accompagnons, nous rentrons, et trois mois plus tard les mêmes questions reviennent. Tant qu'il n'y aura pas un programme national de formation continue d'auditeurs avec certification, nous resterons dans une logique de prestation externe permanente. »

Les coûts associés relèvent des surtemps et des non-productions liées à la dispersion. À titre indicatif, la coordination de quatre missions externes simultanées mobilise deux à trois cadres à temps plein six à huit mois, soit environ 36 millions de FCFA de masse salariale immobilisée par an.

3.5. Cinquième famille : non-crédation de potentiel sur le recouvrement fiscal (cas pratique chiffré, LF 2026)

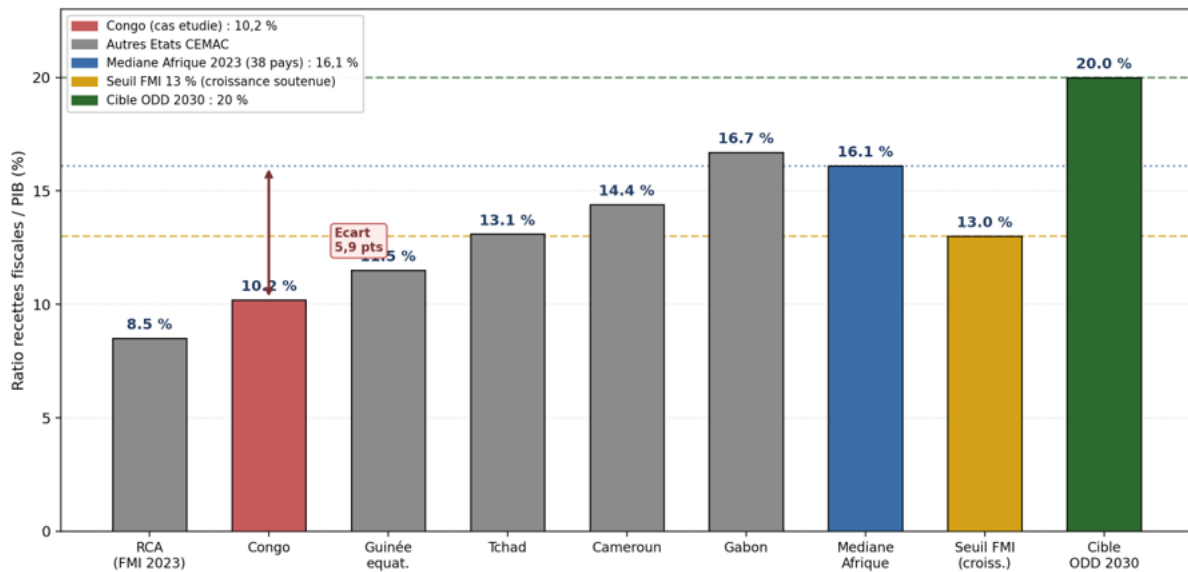
Cette famille constitue le cœur quantitatif de la démonstration. Elle correspond à la rubrique « non-crédation de potentiel » (Cappelletti et al., 2018) et représente, selon nos calculs, le gisement le plus considérable. Plutôt que d'extrapoler, nous l'appuyons sur les chiffres officiels de la Loi n° 42-2025 (République du Congo, 2025).

3.5.1. Présentation du cas pratique

La Loi n° 42-2025 fixe les recettes budgétaires totales à 2 550,540 milliards de FCFA (article 7), dont 1 255 milliards de recettes fiscales (Titre 1) : 1 005 milliards d'impôts et taxes intérieurs et 250 milliards de droits de douanes (République du Congo, 2025). Ces montants constituent un engagement de recouvrement.

Or les rapports des services du FMI (FMI, 2020, 2023, 2024) et les analyses de la zone CEMAC (CABRI, 2009 ; AFRITAC Centre, 2025) documentent un écart prévision/exécution (collection gap) de 10 à 18 % selon les exercices et régies. La figure 2 situe le Congo dans cette fourchette régionale.

Figure n° 2. Pression fiscale dans la zone CEMAC en 2023, comparée à la médiane Afrique, au seuil FMI et à la cible ODD



Source : auteur, à partir d'OCDE/AUC/ATAF (2025), Revenue Statistics in Africa 2025 (données 2023) ; FMI Article IV (2023) pour la RCA ; Nations Unies (2015) pour la cible ODD.

En 2023, le Congo affiche un ratio de 10,2 % du PIB (OCDE/AUC/ATAF, 2025), deuxième pression fiscale la plus faible de la zone, derrière la République centrafricaine (8,5 %), soit 5,9 points sous la médiane africaine (16,1 % sur 38 pays). Ce positionnement contraste avec le Gabon (16,7 %), le Cameroun (14,4 %) et le Tchad (13,1 %) : des marges sont accessibles à l'intérieur même de la zone monétaire commune. Les progrès récents sont réels (8,9 % en 2022, 10,2 % en 2023). Notre argument ne porte toutefois pas sur le niveau global de pression fiscale, mais sur l'écart prévision/exécution directement opposable à un dispositif d'audit interne. L'écart entre ce que la loi de finances engage de recouvrer et ce qui entre effectivement dans les caisses est, lui, directement observable et directement opposable à un dispositif d'audit interne. C'est une grandeur de gestion, non un agrégat macroéconomique, ce qui la rend pertinente pour notre objet.

3.5.2. Calcul de la non-crédation de potentiel et justification des paramètres

Le raisonnement se déploie en quatre temps, avec des paramètres dont le statut est explicite. (1) **Potentiel théorique** : en retenant 15 % de sous-recouvrement⁴, le potentiel à recouvrement intégral est de 1 476,47 milliards ($1\,255 \div 0,85$). (2) **Écart objectif** : 221,47 milliards, soit 15 % du potentiel. (3) **Répartition** : l'écart est ventilé entre les trois axes de la mission FMI 2024 (dysfonctionnements organisationnels, déficit du système d'information, gestion des risques défaillante), soit 73,82 milliards chacun, tous trois relevant du champ de l'audit interne. (4) **Gisement récupérable** : en appliquant un taux de conversion de 45 % (Cappelletti & Khenniche, 2024 : 64), le gisement annuel mobilisable atteint 99,66 milliards.

Les deux paramètres sensibles sont des hypothèses, non des données. Le taux de 15 % est le centre de la fourchette FMI/CEMAC (10-18 %) ; le taux de 45 % est le scénario central observé par l'ISEOR (fourchette 35-55 %). Pour ne pas surinterpréter ce point, la section 3.5.4 présente une analyse de sensibilité sur trois scénarios. Le tableau 4 détaille chaque étape, sa donnée et sa source.

Tableau n° 4. Calcul CHVACV de la non-crédation de potentiel sur le recouvrement fiscal congolais (LF 2026)

Élément de calcul	Donnée	Source / statut
Recettes budgétaires totales LF 2026	2 550,540 mds FCFA	Loi n° 42-2025, art. 7 (donnée)
Recettes fiscales (Titre 1)	1 255,000 mds FCFA	Loi n° 42-2025, art. 7 (donnée)
Impôts et taxes intérieurs	1 005,000 mds FCFA	Loi n° 42-2025, art. 7 (donnée)
Droits et taxes de douanes	250,000 mds FCFA	Loi n° 42-2025, art. 7 (donnée)
Taux de sous-recouvrement, zone CEMAC	10 à 18 %	FMI (2024) ; CABRI (2009) (donnée)
Hypothèse retenue (centre de fourchette)	15 %	Hypothèse auteur
Potentiel théorique à recouvrement intégral	1 476,47 mds FCFA	Calcul ($1\,255 \div 0,85$)
Manque à gagner (collection gap)	221,47 mds FCFA	Calcul ($1\,476,47 - 1\,255$)
Part dysfonctionnements organisationnels	73,82 mds FCFA	Calcul (1/3 ; axe FMI 2024)
Part déficit du système d'information	73,82 mds FCFA	Calcul (1/3 ; axe FMI 2024)
Part gestion des risques défaillante	73,82 mds FCFA	Calcul (1/3 ; axe FMI 2024)
Taux de conversion ISEOR (scénario central)	45 %	Cappelletti & Khenniche (2024 : 64) (hypothèse)
Gisement récupérable par audit interne SE	99,66 mds FCFA	Calcul ($221,47 \times 45 \%$)
Recettes fiscales projetées post-audit	1 354,66 mds FCFA	Calcul ($1\,255 + 99,66$)
Gain budgétaire annuel projeté	+ 7,9 %	Calcul ($99,66 / 1\,255$)

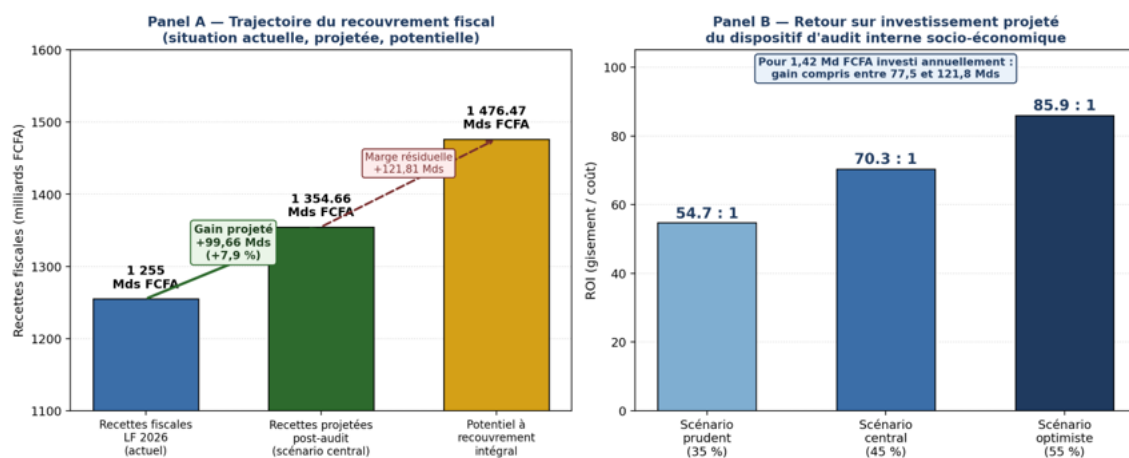
Source : auteur, à partir de la Loi n° 42-2025 (République du Congo, 2025), des recommandations FMI (2024) et de la méthode CHVACV (Savall & Zardet, 2008 ; Cappelletti et al., 2018).

3.5.3. Visualisation du gain économique projeté

⁴Hypothèse de calcul. Le taux de 15 % correspond au centre de la fourchette documentée par les missions FMI dans la zone CEMAC (10 à 18 % selon les exercices). Le potentiel théorique est obtenu par : $1\,255 / (1 - 0,15) = 1\,476,47$ milliards de FCFA. Cette mesure de l'écart prévision/exécution, directement opposable à un dispositif d'audit interne, est préférée à la comparaison de pression fiscale au PIB.

La figure 3 visualise la portée de la projection. L'écart fiscal annuel (221,47 milliards) représente environ 9 % des recettes budgétaires totales. Le montant récupérable en scénario central (99,66 milliards) équivaut à plus du cinquième de la masse salariale du ministère (Titre 2 : 435 milliards) et reste en deçà du potentiel théorique total, gage du caractère conservateur de la projection. Rapporté au solde budgétaire global de l'exercice (230,373 milliards ; art. 25), il en représente environ 43 %, ce qui fait du contrôle interne un déterminant indirect de l'équilibre des comptes sous réserve de confirmation empirique.

Figure n° 3. Gain économique projeté de l'audit interne socio-économique sur le recouvrement fiscal du Trésor public congolais (LF 2026)



Source : auteur, calculs CHVACV à partir de la Loi n° 42-2025 (République du Congo, 2025), des recommandations FMI (2024) et des taux de conversion ISEOR (Cappelletti & Khenniche, 2024).

3.5.4. Retour sur investissement et analyse de sensibilité

Un dispositif structuré mobiliserait quarante auditeurs certifiés (coût chargé annuel $\approx$ 1 milliard), un investissement de formation de 200 millions amorti sur trois ans ($\approx$ 67 millions/an), des moyens techniques de 250 millions et un encadrement méthodologique externe de 100 millions, soit un coût annuel de croisière d'environ 1,42 milliard de FCFA. Le retour sur investissement⁵ varie selon le taux de conversion : scénario prudent (35 %), gisement 77,51 mds, ROI $\approx$ 54,7:1 ; scénario central (45 %), gisement 99,66 mds, ROI $\approx$ 70,3:1 ; scénario optimiste (55 %), gisement 121,81 mds, ROI $\approx$ 85,9:1.

Ces ratios appellent une lecture prudente. Leur magnitude tient d'abord au faible coût du dispositif rapporté à une base fiscale très large ; elle suppose en outre que la totalité de l'écart attribué aux trois axes FMI soit imputable à l'audit interne, ce qui surestime probablement l'effet net.

⁵ROI = gisement annuel récupérable / coût annuel du dispositif. Exprimé sous la forme « x:1 », il indique le nombre d'unités de valeur ajoutée projetées par unité investie. Il s'agit d'une projection ex ante sous hypothèses, non d'un rendement constaté.

Ces ROI sont donc des projections ex ante, indicatives d'un ordre de grandeur, et non une promesse de rendement. Ils ne valent pas preuve : seule la mesure N+1 du protocole 2026-2028 permettra de les confirmer ou de les réfuter. Sous ces réserves, la simulation suggère que ce qui apparaît comme une dépense de fonctionnement pourrait constituer un investissement à rendement élevé pour les finances publiques, hypothèse cohérente avec H2, qui reste à tester.

3.6. Synthèse des cinq familles

Le tableau 5 récapitule les cinq familles. Les deux familles « surtemps de régulation » (superposition normative) et « non-crédation de potentiel » (recouvrement fiscal) concentrent l'essentiel du coût simulé pour l'État.

Tableau n° 5. Synthèse des cinq familles de coûts cachés induits par l'appropriation imparfaite des directives CEMAC

Famille de coût caché	Rubrique CHVACV	Estimation annuelle simulée
1. Instabilité ministérielle	Surtemps + non-productions	115,2 millions FCFA / an
2. Superposition normative	Surtemps	960,0 millions FCFA / an
3. Déficit de capital humain	Non-crédation de potentiel	200,0 millions FCFA (investissement ponctuel)
4. Articulation entre niveaux normatifs	Surtemps + non-productions	36,0 millions FCFA / an
5. Recouvrement fiscal (CHVACV LF 2026)	Non-crédation de potentiel	99,66 milliards FCFA / an
TOTAL annuel récurrent mobilisable	—	≈ 100,8 milliards FCFA / an

Source : auteur, à partir de la méthode CHVACV (Savall & Zardet, 2008) et de la Loi n° 42-2025 (République du Congo, 2025). Montants simulés sous hypothèses (cf. 3.5).

4. Discussion : apports, limites de validité et perspectives empiriques

4.1. Apports théoriques et managériaux

Une extension contextualisée de la grille tétranormative au cas africain. La grille de Savall et Zardet (2005) a été élaborée sur des organisations marchandes industrialisées. Son application à un terrain régalien africain fait apparaître la centralité d'un quatrième pôle, celui des régulations socio-culturelles endogènes peu thématiqué dans la littérature francophone. Cette mise à l'épreuve prolonge l'agenda de Boje et al. (2015) sur la diffusion internationale de la tétranormalisation et rejoint, par un autre chemin, le mimétisme isomorphe d'Andrews (2013) ainsi que le découplage de Meyer et Rowan (1977). Elle répond aussi au risque de ritualisation de l'audit pointé par Power (1997).

Une simulation de la matérialité financière des dysfonctionnements. En arrimant le calcul CHVACV aux chiffres officiels de la Loi n° 42-2025, plutôt qu'à des extrapolations, nous proposons un argument selon lequel le contrôle interne ne se réduit pas à un centre de coût. Avec un ROI simulé

entre 54,7:1 et 85,9:1 sur le seul recouvrement fiscal, il pourrait constituer un centre de profit mesurable. Ce résultat encore hypothétique déplace les termes de l'arbitrage budgétaire et prolonge Cappelletti (2009) sur la fonction contrôle interne en Europe, en le confrontant à un terrain non-marchand. Il complète aussi les travaux empiriques africains (Houndjo, 2021 ; Mballa Zambo, 2025) en leur ajoutant l'instrument de quantification qui leur fait souvent défaut.

Un modèle constructiviste d'appropriation par le capital humain. La figure 1 combine les trois hypothèses, le cadre tétranormatif et les trois principes épistémologiques. Elle dépasse le clivage entre conformité importée et résistance endogène. Nous rejoignons Kamdem (2016) sur l'hybridité organisationnelle, en y ajoutant deux outils peu mobilisés ensemble : les 4C et la méthode des coûts cachés. Sur le plan managérial, ce modèle offre aux responsables congolais une représentation opérationnelle de leur propre changement, plutôt qu'un référentiel surplombant venu d'ailleurs réponse concrète au mimétisme isomorphique diagnostiqué par Andrews (2013) et Hopper et al. (2017). **Une contribution à la littérature francophone en comptabilité-contrôle-audit.** L'article entend enfin nourrir un champ encore émergent : l'étude socio-économique des finances publiques en Afrique subsaharienne. Les travaux francophones disponibles privilégient soit l'analyse juridique des réformes, soit l'étude perceptuelle de l'audit (Addahbi et al., 2020 ; Houndjo, 2021), soit l'évaluation de la qualité de la dépense (Mballa Zambo, 2025). Peu associent diagnostic institutionnel, quantification financière et levier de transformation dans un même dispositif. C'est cette combinaison, ainsi que son appui sur des données budgétaires officielles, qui constitue notre contribution propre.

4.2. Limites de validité

Statut des données. La limite déterminante tient au statut des données. Les verbatims (novembre-décembre 2022) relèvent d'entretiens exploratoires conduits dans le cadre de fonctions antérieures du chercheur ; les montants chiffrés sont des simulations sous hypothèses. Cet article est donc une modélisation ex ante, non une recherche-intervention achevée : une simulation, si rigoureuse soit-elle, ne vaut pas preuve empirique. La consolidation passe par le protocole contractualisé 2026-2028 (section 4.3). **Validité interne et biais de l'acteur-chercheur.** La position d'acteur-chercheur, qui fait la force de la recherche-intervention, en constitue aussi un risque : proximité avec le terrain, désirabilité sociale des réponses, glissement vers le conseil (Cappelletti & Khenniche, 2024 ; Plane, 2000). Les garde-fous prévus sont l'intersubjectivité contradictoire, la triangulation des sources, la distanciation hebdomadaire avec le CORHIS, les séances mensuelles avec l'ISEOR et la présentation régulière en séminaires.

Métrique non-marchande et validité externe. Une administration ne réalise pas de chiffre d'affaires : sa valeur ajoutée première est la contribution à l'intérêt général, dont la quantification financière est délicate. Le choix du recouvrement fiscal, très quantifiable, contourne partiellement cette difficulté sans l'épuiser. Quant à la validité externe, la contingence générique invite à la prudence : les régularités dégagées sont transférables aux contextes analogues de la CEMAC, mais non généralisables sans nouvelle mise à l'épreuve.

4.3. Perspectives empiriques : protocole de recherche-intervention 2026-2028 à la DGT

L'article s'engage sur un agenda de vérification en trois ans, destiné à transformer les vignettes exploratoires en données produites par un protocole qualimétrique systématique. Le tableau 6 en synthétise les phases, livrables et indicateurs.

Tableau n° 6. Protocole de recherche-intervention contractualisé à la DGT (2026-2028)

Année	Phase et activités	Livrables / indicateurs
2026 (T4)	Diagnostic qualimétrique ; 60 à 80 entretiens semi-directifs ; effet-miroir auprès du comité de direction	Rapport de diagnostic chiffré ; cartographie des coûts cachés (mesure N)
2027	Phase « projet » ; groupes mixtes ; co-construction de protocoles hybrides (CEMAC, IIA-COSO, terrain)	Référentiel d'audit hybride ; plan de formation-certification des auditeurs
2028	Évaluation N+1 ; re-mesure des coûts cachés ; rapprochement budgétaire	Bilan de rentabilité socio-économique ; rapprochement recettes 2027-2028 / projection 1 354,66 mds

Source : auteur, d'après l'ingénierie de la recherche-intervention socio-économique (Savall & Zardet, 2004, 2008).

Le rapprochement entre les recettes effectivement recouvrées en 2027-2028 et la projection de 1 354,66 milliards constituera l'épreuve de vérité du modèle. Au-delà du cas congolais, ce protocole offre une perspective comparative aux six États de la CEMAC, qui partagent le même cadre directif.

La transférabilité ne sera toutefois pas mécanique. Les six États diffèrent par leur dépendance aux hydrocarbures, la maturité de leurs institutions de contrôle et l'intensité de leurs régulations endogènes. Le principe de contingence générique invite donc à répliquer le diagnostic dans chaque contexte plutôt qu'à transposer des résultats. C'est à cette condition qu'une comparaison régionale rigoureuse, et non un nouveau placage normatif, pourra émerger.

Le réseau des cours des comptes et des inspections générales des finances de la sous-région constituerait, à cet égard, un cadre institutionnel pertinent pour porter une telle recherche comparative.

4.4. Implications pour les décideurs publics

Au-delà de sa portée scientifique, le modèle emporte des implications opérationnelles immédiates. Première implication : faire de la certification des auditeurs internes une priorité budgétaire. Le déficit de capital humain (200 millions de FCFA d'investissement non couvert) est le verrou le plus déterminant ; sans masse critique d'auditeurs certifiés, la conformité aux directives CEMAC restera nominale. Un programme national de formation continue, avec compagnonnage et certification, conditionne toute la chaîne. Deuxième implication : instituer un guichet unique de coordination des partenaires techniques et financiers. La quatrième famille de coûts cachés (dispersion des missions externes) appelle un dispositif d'articulation des grilles, calendriers et indicateurs, afin de transformer un accompagnement externe permanent en transfert de compétences durable. Troisième implication : positionner l'audit interne comme un centre de profit dans l'arbitrage budgétaire. Même sous les réserves méthodologiques rappelées, l'ordre de grandeur du gisement (99,66 milliards de FCFA en scénario central) justifie qu'un dispositif d'environ 1,42 milliard soit traité non comme une dépense de fonctionnement, mais comme un investissement à rendement attendu élevé. Cette requalification est précisément l'objet du test 2026-2028, dont les résultats devront être restitués aux instances de gouvernance pour étayer la décision.

Conclusion

Cet article a analysé les conditions méthodologiques et empiriques pour une utilisation efficace des directives CEMAC sur l'audit interne et la budgétisation par programme dans l'administration congolaise. Trois apports ressortent.

Apport théorique. Le croisement de la tétranormalisation, de la théorie socio-économique et du management du capital humain mis en dialogue avec la littérature sur la gestion des finances publiques en contexte de faible capacité (Schick, 1998 ; Andrews, 2013 ; Hopper et al., 2017) et la sociologie néo-institutionnelle (Meyer & Rowan, 1977 ; Power, 1997) fournit une grille apte à rendre intelligible l'hypocrisie organisationnelle des administrations africaines. Selon Popper (1959), un programme de recherche falsifiable est défini par les hypothèses H1, H2 et H3. **Apport empirique.** Le calcul CHVACV, établi en vertu de la Loi n° 42-2025, transforme une analyse abstraite en une simulation chiffrée.

L'écart fiscal (221,47 milliards) et le gisement récupérable (99,66 milliards en scénario central) constituent des ordres de grandeur défendables dans un arbitrage budgétaire sous le statut explicite de projection ex ante, à confirmer. **Apport méthodologique.** La figure 1 illustre la manière dont les hypothèses, la boucle qualimétrique et les principes épistémologiques sont articulés ; l'ingénierie POMP et le protocole pluriannuel détaillent leur mise en œuvre. L'ensemble enrichit la littérature

francophone en comptabilité-contrôle-audit d'un modèle adapté aux réformes des finances publiques en Afrique subsaharienne. **Ouverture.** L'implémentation du protocole contractualisé à la DGT (2026-2028) permettra de tester les trois hypothèses et d'évaluer la transférabilité du modèle aux autres États de la CEMAC. De plus, ce travail suggère de reconsidérer le contrôle interne comme un levier de performance pour les finances publiques africaines, au-delà du seul cas congolais.

BIBLIOGRAPHIE

1. Articles de revue

- Addahbi, I., Addahbi, S., Benabdelhadi, A. & Azegagh, J. (2020). Étude de la perception de l'audit interne par les fonctionnaires des administrations publiques : Cas du Maroc. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(4), 800-823.
- Cappelletti, L. (2006). Vers une institutionnalisation de la fonction de contrôle interne ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 12(1), 27-43.
- Cappelletti, L. (2008). L'exploitation des pratiques professionnelles dans une recherche en audit et contrôle : apports de la recherche-intervention qualimétrique. *Revue Sciences de Gestion*, 59, 67-87.
- Cappelletti, L. (2009). Performing an internal control function to sustain SOX 404 and improve risk management: Evidence from Europe. *Management Accounting Quarterly*, 10(4), 17-27.
- Cappelletti, L. & Baker, R. (2010). Measuring and developing human capital through a pragmatic action research: A French case study. *Action Research*, 8(2), 211-232.
- Cappelletti, L. & Dufour, N. (2017). La mise en œuvre de processus d'ingénierie normative comme réponse à la tétranormalisation. Cas du secteur des complémentaires santé. *Management & Avenir*, 99(5), 37-56.
- Cappelletti, L. & Khenniche, S. (2024). La recherche-intervention en CCA. Une analyse réflexive. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 30(1), 55-90.
- Cappelletti, L., Voyant, O. & Savall, H. (2018). Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés. *ACCRA – Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*, 2(2), 71-91.
- 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.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hopper, T., Lassou, P. & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Houndjo, A. (2021). Facteurs impactant l'efficacité du comité d'audit interne sur le système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2).
- Mballa Zambo, G. (2025). Budget programme et qualité de la dépense dans les administrations de souveraineté au Cameroun. *Revue Francophone*, 3(2).
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.

- Noguera, F., Cappelletti, L. & Khouatra, D. (2015). Le management des conflits de normes par la qualimétrie. *La Revue des Sciences de Gestion*, 275-276(5-6), 51-56.
- Olivier de Sardan, J.-P. (2004). État, bureaucratie et gouvernance en Afrique de l'Ouest francophone : un diagnostic empirique. *Politique africaine*, 96(4), 139-162.
- Schick, A. (1998). Why most developing countries should not try New Zealand's reforms. *The World Bank Research Observer*, 13(1), 23-31.
- Van de Ven, A. H. & Johnson, P. E. (2006). Knowledge for Theory and Practice. *Academy of Management Review*, 31(4), 802-821.

2. Ouvrages

- Allen, R., Hemming, R. & Potter, B. (dir.). (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*. Basingstoke : Palgrave Macmillan.
- Andrews, M. (2013). *The Limits of Institutional Reform in Development: Changing Rules for Realistic Solutions*. Cambridge : Cambridge University Press.
- Andrews, M., Pritchett, L. & Woolcock, M. (2017). *Building State Capability: Evidence, Analysis, Action*. Oxford : Oxford University Press.
- Boje, D. M., Savall, H. & Zardet, V. (2015). *Tetranormalization and the Hidden Costs of Disorganizations*. Charlotte, NC : Information Age Publishing.
- Brunsson, N. (1989). *The Organization of Hypocrisy: Talk, Decisions and Actions in Organizations*. Chichester : Wiley.
- Cappelletti, L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel. Une nouvelle approche du capital humain*. Paris : Dunod.
- Coopers & Lybrand. (1994). *La nouvelle pratique du contrôle interne* (avec l'IFACI). Paris : Les Éditions d'Organisation.
- Garfinkel, H. (1967). *Studies in Ethnomethodology*. Englewood Cliffs, NJ : Prentice Hall.
- Kamdem, E. (2016). *Management et interculturalité en Afrique*. Québec : Presses de l'Université Laval.
- Plane, J.-M. (2000). *Méthodes de recherche-intervention en management*. Paris : L'Harmattan.
- Plane, J.-M. (2024). *Management des organisations : théories, concepts, performances* (6e éd.). Paris : Dunod.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis* (4e éd.). Oxford : Oxford University Press.
- Popper, K. (1959). *The Logic of Scientific Discovery*. Londres : Hutchinson.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford : Oxford University Press.
- Robinson, M. (2007). *Performance Budgeting: Linking Funding and Results*. Basingstoke : Palgrave Macmillan.
- Savall, H. (1979). *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*. Paris : Dunod.
- Savall, H. & Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*. Paris : Economica.
- Savall, H. & Zardet, V. (2005). *Tétranormalisation : défis et dynamiques*. Paris : Economica.
- Savall, H. & Zardet, V. (2008). *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable* (5e éd.). Paris : Economica.

Schön, D. (1983). *The Reflective Practitioner: How Professionals Think in Action*. New York, NY : Basic Books.

Thornton, P. H., Ocasio, W. & Lounsbury, M. (2012). *The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure and Process*. Oxford : Oxford University Press.

3. Chapitres et ouvrages collectifs

Bessire, D., Cappelletti, L. & Pigé, B. (dir.). (2010). *Normes : origines et conséquences des crises*. Paris : Economica.

Cappelletti, L., Pigé, B. & Zardet, V. (dir.). (2015). *Dynamique normative. Arbitrer et négocier la place de la norme dans l'organisation*. Caen : EMS Éditions.

Darbon, D. & Crouzel, I. (dir.). (2009). *L'État en Afrique : politiques publiques et gouvernance*. Paris : Karthala.

Savall, H. & Zardet, V. (2015). Origines radicales des crises : conflits de normes et coûts cachés de la tétranormalisation. In L. Cappelletti, B. Pigé & V. Zardet (dir.), *Dynamique normative* (p. 23-48). Caen : EMS Éditions.

4. Sources institutionnelles, juridiques et documents de travail

AFRITAC Centre. (2025). *27e session du comité d'orientation*. Communication, Brazzaville, 17-18 juin 2025. Yaoundé : Centre régional d'assistance technique du FMI pour l'Afrique centrale.

CABRI. (2009). *Putting Aid On Budget: Synthesis Report*. Pretoria : Collaborative Africa Budget Reform Initiative.

CEMAC. (2011a). *Directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances*. Brazzaville : Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique centrale.

CEMAC. (2011b). *Directive n° 06/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques*. Brazzaville : CEMAC.

Cour des comptes et de discipline budgétaire de la République du Congo. (2024). *Communiqué sur la formation des cadres aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle (ISSAI)*. Document non publié, Brazzaville, mars et mai 2024.

FMI. (2012). *L'harmonisation du cadre de gestion des finances publiques dans l'espace CEMAC*. Blog PFM du Fonds Monétaire International. Washington, DC : FMI. <https://blog-pfm.imf.org>

FMI. (2020). *République du Congo : consultations de 2019 au titre de l'article IV — communiqué de presse, rapport des services et déclaration de l'administrateur* (IMF Country Report n° 2020/026). Washington, DC : Fonds Monétaire International.

FMI. (2023). *République centrafricaine : consultations de 2023 au titre de l'article IV et demande d'un accord de 38 mois au titre de la facilité élargie de crédit* (IMF Country Report n° 2023/155). Washington, DC : Fonds Monétaire International.

FMI. (2024). *Mission technique du Département des finances publiques sur l'optimisation des recettes fiscales hors pétrole en République du Congo*. Communiqué de mission, Brazzaville, mars 2024.

Nations Unies. (2015). *Programme 2030 pour le développement durable et Objectifs de Développement Durable*. Résolution A/RES/70/1, 25 septembre 2015. New York, NY : Assemblée générale des Nations Unies.

Ngouembe, L. (2025). République du Congo : gel des réformes du Trésor public et des finances publiques. *Financial Afrik*, 14 mai 2025. <https://www.financialafrik.com>

OECD/AUC/ATAF. (2025). *Revenue Statistics in Africa 2025*. Paris : OECD Publishing.

- République du Congo. (2017). *Loi organique n° 36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances*. Brazzaville : Journal officiel de la République du Congo.
- République du Congo. (2024). *Décret n° 2024-99 du 6 mars 2024 portant attributions et organisation de la Direction générale du Trésor*. Brazzaville : Journal officiel de la République du Congo.
- République du Congo. (2025). *Loi n° 42-2025 du 31 décembre 2025 portant loi de finances pour l'année 2026*. Brazzaville : Parlement de la République du Congo.
- Savall, H. (1974). *Enrichir le travail humain : l'évaluation économique*. Thèse de doctorat, Université Paris IX-Dauphine (publiée par Dunod en 1975 ; 3e éd. Economica, 1989).