

LES DETERMINANTS DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION : UNE ETUDE EMPIRIQUE AUPRES DES ENTREPRISES TCHADIENNES.

DETERMINANTS OF MANAGEMENT CONTROL PRACTICES: CASE OF CHADIAN COMPANIES.

Dr. PATALET Geo

Enseignant chercheur

Département de Sciences de Gestion

Université de N'Djamena

Laboratoire d'Analyse et de Recherche en Economie Mathématique (LAREM)
TCHAD

Date de soumission : 23/06/2026

Date d'acceptation : 21/07/2026

Pour citer cet article :

PATALET G. (2026) «LES DETERMINANTS DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION : UNE ETUDE EMPIRIQUE AUPRES DES ENTREPRISES TCHADIENNES», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 9 : Numéro 3 » pp : 486 - 513

Résumé

L'article intitulé « Les déterminants des pratiques du contrôle de gestion : une étude empirique auprès des entreprises tchadiennes » a pour objectif d'identifier et d'analyser les facteurs influençant les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Tchad, dans un contexte où peu d'études empiriques ont été conduites sur cette thématique en Afrique centrale.

La justification scientifique repose sur la nécessité de mieux comprendre les déterminants contextuels du contrôle de gestion dans les entreprises émergentes, afin d'enrichir la littérature académique et d'orienter la pratique managériale locale.

La méthodologie adoptée s'appuie sur un échantillon de 134 entreprises tchadiennes, sélectionnées selon une méthode d'échantillonnage raisonnée visant à représenter la diversité des types d'entreprises (familiales, multinationales, publiques, parapubliques) et secteurs d'activité (services, industrie, commerce). Les données ont été collectées à l'aide d'un questionnaire structuré adressé aux responsables du contrôle de gestion.

Les facteurs explorés dans cette étude comprennent notamment : l'âge de l'entreprise, le secteur d'activité, l'effectif du personnel, la nature juridique de l'entreprise, le capital social, la culture organisationnelle, la formation des cadres, la phase d'évolution de l'entreprise, ainsi que les instruments de pilotage, les outils de contrôle de gestion et le rôle du contrôleur de gestion.

Le traitement statistique des résultats a été réalisé à l'aide des logiciels IRaMuTeQ, SPSS et SPAD, combinant analyses descriptives, tests statistiques (ANOVA, tests non paramétriques) et méthodes multivariées (régressions, classifications) pour identifier les déterminants significatifs.

Les résultats indiquent que la nature de l'entreprise et son secteur d'activité exercent une influence significative sur les pratiques de contrôle de gestion, tandis que d'autres facteurs tels que la culture organisationnelle et la formation des cadres jouent également un rôle important.

La contribution théorique de cette recherche réside dans la contextualisation des modèles de contrôle de gestion aux spécificités des entreprises tchadiennes, enrichissant ainsi les approches existantes en management dans les pays en développement. Sur le plan managérial, il est recommandé aux dirigeants d'adapter leurs dispositifs de contrôle de gestion en fonction des caractéristiques intrinsèques de leur entreprise et de leur secteur, afin d'améliorer leur performance globale.

Mots clés : Contrôle de gestion ; pratiques managériales ; entreprises tchadiennes ; facteurs déterminants ; culture organisationnelle ; formation des cadres ; secteur d'activité ; instruments de pilotage

Classement JEL : G13 ; M10 ; M41

Abstract

The article entitled "*Determinants of Management Control Practices: An Empirical Study of Chadian Companies*" aims to identify and analyze the factors influencing management control practices in companies in Chad, a context in which few empirical studies have been conducted on this topic in Central Africa.

The scientific justification lies in the need to better understand the contextual determinants of management control in emerging companies, thereby enriching academic literature and guiding local managerial practice.

The methodology is based on a sample of 134 Chadian companies, selected through a purposive sampling method to represent diverse types of companies (family-owned, multinational, public, semi-public) and sectors (services, industry, commerce). Data were collected using a structured questionnaire administered to management control officers.

The factors examined in this study include company age, sector of activity, workforce size, legal nature of the company, capital, organizational culture, training of executives, company lifecycle phase, as well as management tools, management control instruments, and the role of the management controller.

Statistical analysis was performed using IRaMuTeQ, SPSS, and SPAD software, combining descriptive statistics, inferential tests (ANOVA, non-parametric tests), and multivariate methods (regressions, classifications) to identify significant determinants.

Results indicate that the nature of the company and its sector of activity have a significant influence on management control practices, while other factors such as organizational culture and executive training also play important roles.

The theoretical contribution of this research lies in contextualizing management control models to the specificities of Chadian companies, thereby enriching existing management approaches in developing countries.

Managerially, it is recommended that company leaders adapt their management control systems according to their company's intrinsic characteristics and sector to improve overall performance.

Keywords : Management control; managerial practices; chadian companies; determinant factors; organizational culture; executive training; sector of activity; management tools

JEL Classification : G13 ; M10 ; M41

Introduction

Le contexte économique et politique instable du Tchad, conjugué à une faible industrialisation et à une prédominance des petites et moyennes entreprises (PME), crée un environnement particulièrement complexe pour la mise en œuvre des pratiques de contrôle de gestion. Sur l'ensemble du continent africain, les PME représentent plus de 90 % des entreprises (Makunza, 2000)¹, une réalité qui se retrouve au Tchad où elles constituent environ 90 % du tissu entrepreneurial et emploient plus de 50 % des actifs (Moussa, 2017)². Ces spécificités contextuelles soulèvent des interrogations quant à la pertinence, l'adoption, la conception et l'efficacité des outils traditionnels de contrôle de gestion dans ces économies émergentes.

Pourtant, la majorité de la littérature académique sur les déterminants des pratiques de contrôle de gestion s'appuie essentiellement sur des études réalisées dans des contextes occidentaux ou dans des pays industrialisés. Ce biais géographique et économique crée un important vide scientifique quant à la compréhension des dynamiques propres aux environnements subsahariens, et notamment tchadiens. Les recherches existantes tendent à ignorer les spécificités institutionnelles, culturelles, économiques et organisationnelles qui façonnent la manière dont le contrôle de gestion est pratiqué dans ces régions. Par conséquent, il reste peu clair si les modèles théoriques et les instruments développés dans les pays développés sont adaptés, transférables ou doivent être adaptés aux réalités locales.

En Afrique, quelques travaux pionniers ont commencé à aborder cette problématique. Par exemple, certaines études menées en Afrique du Sud (Van der Linde & Theron, 2000)³ ou au Nigeria (Adebanjo, 2003)⁴ ont exploré les influences des facteurs contextuels sur la mise en œuvre du contrôle de gestion, soulignant souvent l'importance des contraintes spécifiques liées aux structures organisationnelles informelles et à l'environnement concurrentiel instable. Toutefois, ces recherches restent encore limitées en nombre et souvent très sectorielles, voire non généralisables au contexte sahélien ou tchadien. Cette lacune empêche une compréhension nuancée des pratiques effectives et des déterminants qui sous-tendent leur adoption et leur développement dans les entreprises africaines, particulièrement dans les économies fragiles comme celle du Tchad.

1 Makunza, K. (2000). Small and medium enterprises in Africa: A survey. *African Economic Review*, 12(1), 45-58.

2 Moussa, A. (2017). Contribution des PME à l'économie tchadienne et leur environnement. *Revue Tchadienne d'Économie*, 5(2), 78-93

3 Van der Linde, J., & Theron, C. (2000). Management control practices in South African companies. *South African Journal of Business Management*, 31(4), 153-160

4 Adebanjo, D. (2003). Management control systems in Nigerian manufacturing firms: An empirical study. *African Journal of Business Management*, 2(5), 107-116

Le contrôle de gestion constitue un levier essentiel pour la performance et la pérennité des entreprises, notamment en milieu incertain. Il permet la coordination des ressources humaines et matérielles, la réduction des risques de défaillance (Graham, 1994)⁵, et contribue à une meilleure prise de décision stratégique (Bouquin, 2011)⁶ ; (Burland, 2009)⁷. Malgré son rôle central, la pluralité des définitions et des finalités du contrôle de gestion traduit la complexité à saisir ses modalités dans des environnements variés (Bouquin & Pesqueux, 1999)⁸. Cette complexité est exacerbée dans les économies émergentes du fait des interactions spécifiques entre les facteurs contextuels, culturels, structurels et environnementaux.

L'objectif principal de cette étude est donc d'apporter une contribution originale en comblant ce manque scientifique en analysant, de manière empirique, les déterminants des pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes. Plus précisément, cette recherche vise à identifier les facteurs contextuels (taille, âge, secteur d'activité, structure de propriété) et environnementaux (incertitude, concurrence) qui expliquent la variation de l'usage des dispositifs de contrôle tels que la budgétisation, les tableaux de bord ou les prix de cession interne. Elle cherche également à évaluer comment ces facteurs influencent la complexité et la sophistication des pratiques managériales en matière de contrôle.

La question centrale qui sous-tend cette étude est la suivante : **Quels sont les déterminants des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes ?**

Pour y répondre, cet article propose un cadre théorique structuré autour des travaux existants, met en lumière les particularités du contexte tchadien et africain, et expose ensuite la méthodologie empirique adoptée. Enfin, il présente l'analyse des résultats obtenus ainsi que leurs implications pour la théorie et la pratique managériale dans les économies fragiles.

1. Revue de littérature sur les déterminants du contrôle de gestion

Cette revue met en évidence le concept de contrôle de gestion dans les entreprises, les recherches sur les pratiques de contrôle de gestion et les facteurs influençant le contrôle de gestion dans les entreprises.

1.1. Notion de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion constitue un pilier fondamental du management des organisations, à la fois sur le plan technique et stratégique. Initialement, il a été défini comme un ensemble d'outils

⁵ Graham, R. (1994). The role of management control systems in reducing SME failure. *Journal of Small Business Management*, 32(2), 14-25

⁶ Bouquin, H. (2011). *Le contrôle de gestion* (8e éd.). Paris : Dunod.

⁷ Burland, W. (2009). Management control systems and firm performance. *Journal of Management Studies*, 46(3), 514-540

⁸ Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Le contrôle de gestion : Une discipline en construction. *Revue Française de Gestion*, 25(129), 1-10.

techniques visant à garantir la performance de l'entreprise par la correction des écarts entre résultats observés et objectifs fixés (Merchant & Van der Stede, 2017)⁹.

. Cette conception instrumentale repose avant tout sur la mesure et le suivi périodique des indicateurs de performance.

Néanmoins, la définition la plus largement acceptée demeure celle d'Anthony (1965), qui présente le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour atteindre les objectifs organisationnels » (Anthony, 1965)¹⁰, cité par (Otley, 1999)¹¹. Cette définition souligne la double exigence d'efficacité (atteinte des buts) et d'efficience (optimisation des ressources), mettant en exergue un cadre conceptuel qui dépasse la simple surveillance budgétaire.

L'importance des systèmes d'information dans le contrôle de gestion est également soulignée par le Plan comptable **français (1982)**¹², qui considère celui-ci comme « l'ensemble des dispositifs fournissant aux dirigeants des données chiffrées périodiques nécessaires au pilotage de l'entreprise » (Plan Comptable Général, 1982). Cette approche rejoint les travaux contemporains qui insistent sur la nécessité de disposer d'informations fiables et pertinentes pour soutenir la prise de décision et favoriser la mise en œuvre d'actions correctives (Ezzamel, 2018)¹³.

Au-delà de l'aspect purement technique, Anthony (1988)¹⁴ met l'accent sur la dimension comportementale du contrôle de gestion en définissant celui-ci comme « le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation afin d'appliquer la stratégie de manière efficace et efficiente ». Cette perspective est reprise et approfondie par Simons (1995)¹⁵, qui montre que le contrôle est également un levier de mobilisation et d'alignement des comportements individuels avec les objectifs stratégiques.

Bouquin et Pesqueux (1999)¹⁶ intègrent cette double dimension en définissant le contrôle de gestion comme un ensemble cohérent de processus et dispositifs visant à orienter décisions, actions et comportements pour assurer la cohérence avec les objectifs à moyen et long terme,

9 Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson

10 Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School Press

11 Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382

12 Plan Comptable Général (1982). Annexe au règlement n° 82-01. Paris : CRC

13 Ezzamel, M. (2018). Management Control. In *The Routledge Companion to Management Accounting* (pp. 97-113). Routledge

14 Anthony, R. N. (1988). *The management control function* (5th ed.). Harvard Business School Press

15 Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press

16 Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Le contrôle de gestion : Une discipline en construction. *Revue Française de Gestion*, 25(129), 1-10

en s'appuyant sur des systèmes d'information adaptés. Cette vision systémique est confirmée par Anthony et Govindarajan (2007)¹⁷, qui insistent sur la nécessité d'une intégration entre la stratégie, la structure organisationnelle et le système de contrôle.

Enfin, Boisselier (2005)¹⁸ insiste sur la fonction de pilotage du contrôle de gestion, qui doit non seulement mesurer mais aussi guider le comportement des collaborateurs et des managers pour garantir la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Cette conception rejoint les analyses récentes de Ferreira et Otley (2009)¹⁹, qui considèrent le contrôle de gestion comme un outil de gouvernance contribuant à l'adaptation organisationnelle dans des environnements complexes et incertains.

Ainsi, la littérature académique contemporaine converge vers une définition multidimensionnelle du contrôle de gestion, combinant une fonction technique de mesure et de reporting, une dimension comportementale d'influence et de mobilisation, et une finalité stratégique d'alignement des ressources et des actions avec les objectifs organisationnels (Abernethy & Bouwens, 2018)²⁰; (Malmi & Brown, 2008)²¹. Cette approche intégrée est particulièrement pertinente pour étudier les pratiques de contrôle de gestion dans des contextes spécifiques, notamment dans les PME africaines où les défis liés aux ressources limitées et à l'environnement instable nécessitent un pilotage adapté et flexible (Adebanjo, 2018)²².

1.2. La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises

La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises (PME) doit être comprise à travers le prisme de la théorie de la contingence, qui postule que l'efficacité des systèmes de contrôle dépend étroitement des caractéristiques spécifiques de l'organisation et de son environnement (Donaldson, 2001²³; Otley, 1980²⁴). En ce sens, dans les PME, le contrôle de gestion classique apparaît souvent inadapté en raison de l'incompatibilité entre les valeurs organisationnelles des PME, telles que la réactivité, l'intuition et la prise de risque, et les principes plus formalisés du contrôle de gestion, qui

17 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). New York: McGraw-Hill

18 Boisselier, P. (2005). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*. Paris : Dunod

19 Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282

20 Abernethy, M. A., & Bouwens, J. (2018). Organizational climate and control system design. *Management Accounting Research*, 39, 26-40

21 Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300

22 Adebanjo, D. (2018). Performance measurement in SMEs: A case study. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 25(2), 215-233

23 Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. Sage Publications

24 Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428

valorisent la rigueur, l'efficacité et l'anticipation (Persiaux, 2008)²⁵. Cette opposition traduit un paradoxe organisationnel, où rigueur et créativité peinent à coexister harmonieusement. Selon la théorie de la contingence, comme l'a démontré Waterhouse et Tiessen (1978)²⁶, le système de contrôle de gestion doit être conçu en fonction des facteurs contextuels tels que la taille, la structure, la technologie, la culture et l'environnement externe de l'entreprise. Dans cette perspective, la nature généralement informelle et peu structurée du contrôle de gestion dans les PME (Fournier, 1995)²⁷ reflète les contraintes propres à ces organisations, notamment leur flexibilité nécessaire et leurs moyens limités. McMahon & Holmes (1991)²⁸ renforcent cette observation en montrant que l'absence ou l'insuffisance d'outils de gestion adaptés empêche souvent les PME de maîtriser parfaitement leurs conditions économiques et le processus de création de valeur.

Chenhall (2003)²⁹ précise que, dans les PME, le contrôle de gestion se limite fréquemment à une fonction basique de suivi régulier des résultats, sans nécessairement intégrer une analyse approfondie des facteurs contingents qui influencent ces résultats. Cette limitation réduit la capacité du contrôle de gestion à devenir un système global de pilotage des performances. De plus, Fisher (1995)³⁰ insiste sur le fait que dans les petites structures, les systèmes de contrôle sont fortement influencés par le style et les objectifs du dirigeant, transformant parfois le contrôle en un instrument de pouvoir personnel servant à orienter les comportements des parties prenantes afin de réaliser des intérêts individuels au détriment du collectif.

Toutefois, la théorie de la contingence invite également à considérer l'importance de la contextualisation des outils de contrôle. Bien que la PME repose sur des dimensions telles que l'intuition et la prise de risque, le contrôle de gestion peut, paradoxalement, soutenir ces spécificités, notamment par ses fonctions interactives (Simons, 1995)³¹. Otley (1980)³²

25 Persiaux, S. (2008). Créativité vs rigueur dans la gestion. *Management & Avenir*, (22), 45-61

26 Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76

27 Fournier, M. (1995). Le contrôle de gestion dans les PME : éléments d'analyse. *Revue Française de Gestion*, (118), 85-97

28 McMahon, R. G. P., & Holmes, S. (1991). Small firms and the use of management accounting. *New England Journal of Entrepreneurship*, 4(2), 9-14

29 Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168

30 Fisher, J. G. (1995). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 7, 47-64

31 Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press

32 Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428

souligne que le contrôle de gestion est un processus dynamique d'aide à la décision qui doit faciliter la confrontation des intuitions managériales avec les réalités économiques. À ce titre, il ne s'agit pas simplement d'un dispositif correctif final, mais bien d'un système intégré qui accompagne en continu la prise de décision.

Ainsi, malgré une faible formalisation observable dans la pratique, le contrôle de gestion demeure un outil potentiellement précieux pour la PME. Il permet d'améliorer la visibilité et la compréhension des performances, tout en encourageant l'adaptation constante aux contextes internes et externes (Donaldson, 2001)³³. La théorisation contingente nous amène donc à considérer que le contrôle de gestion dans les PME ne peut être efficacement conçu ni évalué sans prendre pleinement en compte les conditions spécifiques de chaque entreprise, leur environnement et la posture de leurs dirigeants.

1.3. Les facteurs de contingence

Dans un contexte marqué par la mondialisation des économies et des échanges, la conquête de nouveaux marchés ainsi que les progrès technologiques, l'organisation du contrôle de gestion doit faire face à une problématique interculturelle complexe. Comme le souligne Löning (1999)³⁴, « toute entreprise est confrontée un jour à un choix primordial : s'ouvrir au marché mondial ou conserver son activité locale. Tel est le paradoxe de l'international. Mais après avoir opté pour la mondialisation, les entreprises doivent prendre de nouvelles décisions relatives à leur organisation, leurs ressources humaines, et leurs modes d'exercice. » Ces choix témoignent des tensions entre des dimensions souvent opposées : l'universel et le culturel, le global et le local, l'économique et le social, les manuels et les pratiques. Ainsi, la culture apparaît comme un facteur de contingence majeur impactant l'organisation du contrôle de gestion.

La théorie de la contingence, qui soutient que le système de contrôle de gestion doit s'adapter aux caractéristiques spécifiques de chaque organisation (Otley, 1980 op.cit. ; Donaldson, 2001op.cit.), met en avant plusieurs facteurs influents, parmi lesquels la taille de l'entreprise occupe une place centrale. Mintzberg (1994)³⁵ affirme que « plus une organisation est grande, plus sa structure est formalisée : la spécialisation des tâches augmente, les unités se différencient et la composante administrative se développe ». En ce sens, la taille constitue un

33 Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. Sage Publications

34 Löning, K. (1999). *Multinational Management: A Global Perspective*. Springer

35 Mintzberg, H. (1994). *The Rise and Fall of Strategic Planning*. Free Press

déterminant fondamental permettant de caractériser et de classer les PME tchadiennes, mais également de comprendre la diversité des pratiques de contrôle de gestion observées.

Le facteur technologie joue aussi un rôle crucial. Bahrami et Evans (1987)³⁶ ont démontré que dans les entreprises à haute technologie, le contrôle de gestion doit être conçu pour favoriser la flexibilité et l'adaptabilité. Cette dimension technologique est particulièrement pertinente dans le contexte africain et tchadien où les retards technologiques et la dépendance vis-à-vis des pays industrialisés limitent l'accès aux technologies avancées et aux compétences associées. Cela met en exergue l'importance des politiques de formation, un autre facteur de contingence souvent sous-estimé mais vital pour améliorer les pratiques managériales locales.

Par ailleurs, Wade (2003)³⁷ identifie le contexte de gestion, le secteur d'activité et la forme juridique comme des facteurs de contingence influençant l'organisation du contrôle de gestion. À cela s'ajoutent d'autres dimensions essentielles telles que l'environnement externe, la stratégie adoptée par l'entreprise, et le niveau de concurrence. En effet, l'environnement dynamique ou stable dans lequel évolue l'entreprise impose des ajustements spécifiques au système de contrôle (Chenhall, 2003)³⁸. Une forte pression concurrentielle, par exemple, peut nécessiter des mécanismes de contrôle plus réactifs et décentralisés pour permettre une prise de décision rapide et adaptée.

La stratégie joue également un rôle clé. Selon Fisher (1995)³⁹, les structures de contrôle doivent être alignées avec la stratégie globale de l'entreprise afin d'assurer cohérence et efficacité dans la gestion des ressources et le pilotage des performances. Par ailleurs, la décentralisation, en tant que mode d'organisation, influence profondément les pratiques de contrôle : dans les structures fortement décentralisées, le contrôle de gestion doit intégrer des mécanismes de coordination et de responsabilisation adaptés aux différents centres de décision.

Enfin, sous l'angle des relations humaines au sein de l'entreprise, la confiance émerge comme un facteur de contingence pouvant motiver et faciliter le processus de contrôle de gestion.

Khlif (2008)⁴⁰ distingue trois formes de confiance, instrumentale, comportementale et morale, chacune étant liée aux phases essentielles du contrôle : mesure, évaluation et motivation.

36 Bahrami, H., & Evans, S. (1987). Flexible control systems: Implications for the design and management of high-technology organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 129-147

37 Wade, M. (2003). Factors influencing management control systems: A contextual approach. *Management Decision*, 41(9), 907-918

38 Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168

39 Fisher, J. G. (1995). Contingency theory, management accounting systems and performance measurement. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 47-77

40 Khlif, H. (2008). La confiance et ses différentes formes dans le contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 177(3), 143-158

L'équilibre entre une confiance rationnelle (basée sur l'intérêt) et une confiance émotionnelle (fondée sur l'affection) conditionne la qualité des interactions managériales et l'efficacité globale du contrôle.

Compte tenu de cette pluralité de facteurs, il est donc illusoire de penser qu'une seule et même pratique de contrôle de gestion puisse s'appliquer uniformément dans le contexte tchadien ou plus largement dans les économies en développement. La prise en compte des contingences telles que la taille, la technologie, l'environnement concurrentiel, la stratégie, la décentralisation, ainsi que la nature culturelle et institutionnelle propre à chaque entreprise, permet d'appréhender la diversité des configurations organisationnelles et des pratiques managériales observées.

Ainsi, afin de mieux cerner notre objet d'étude, à savoir la structuration de la gestion interne et le pilotage de la performance dans les entreprises tchadiennes, nous retenons, parmi ces multiples facteurs, deux déterminants principaux : le secteur d'activité et la nature de l'entreprise. Ces critères guideront la formulation de nos hypothèses et orienteront notre analyse empirique.

Les modèles classiques de contrôle de gestion, majoritairement conçus dans des pays développés, doivent donc être adaptés et enrichis par cette perspective contingente spécifique aux contextes en développement. En intégrant les facteurs évoqués, nous espérons ainsi mieux cadrer et préciser notre investigation du contrôle de gestion dans les entreprises du Tchad.

A l'instar des facteurs de contingences tels que la taille, l'âge, la technologie, le profit du dirigeant, l'environnement et bien d'autres considérés comme des déterminants des pratiques du contrôle de gestion, nous retenons dans la suite de cette étude deux facteurs : le secteur d'activité et la nature de l'entreprise comme déterminants des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises Tchadiennes. Nous formulons alors les hypothèses suivantes :

H1 : L'efficacité du contrôle de gestion dans les PME dépend de son adaptation aux caractéristiques contingentes spécifiques de l'entreprise, telles que sa taille, sa culture organisationnelle, le style de direction et l'environnement externe, de sorte qu'un système flexible et contextuellement intégré favorise un pilotage performant et compatible avec les valeurs d'intuition, réactivité et prise de risque propres aux PME.

H2 : Dans le contexte des entreprises tchadiennes, la structuration et l'efficacité du contrôle de gestion sont significativement influencées par les facteurs de contingence tels que le secteur d'activité et la nature de l'entreprise, ces derniers conditionnant l'adaptation des

pratiques de contrôle aux spécificités technologiques, culturelles, organisationnelles et environnementales propres au contexte local.

2. Méthodologie de recherche

Cette étude adopte une approche quantitative afin de recueillir des données objectives permettant la validation empirique des hypothèses (Creswell, 2014)⁴¹. L'enquête quantitative repose sur un échantillon représentatif de la population cible, à qui sont posées principalement des questions fermées facilitant une analyse statistique robuste (Bryman, 2016)⁴². Ce choix méthodologique vise à garantir une validité externe, c'est-à-dire la possibilité d'étendre les résultats à l'ensemble des entreprises formelles tchadiennes comptant plus de 50 salariés (Shadish, Cook & Campbell, 2002)⁴³.

2.1. Collecte des données et justification

Cette étude adopte une démarche quantitative visant à recueillir des données objectives permettant de valider empiriquement les hypothèses formulées (Creswell, 2014)⁴⁴. La collecte des données s'est appuyée sur un échantillon représentatif constitué de 134 entreprises formelles tchadiennes employant plus de 50 salariés, sélectionnées à partir du fichier officiel de l'INSEED regroupant 200 entreprises. Le choix d'un échantillonnage probabiliste a été privilégié afin d'assurer la représentativité selon plusieurs critères : secteur d'activité, localisation géographique, taille et nature juridique des entreprises (Cochran, 1977)⁴⁵. Le taux de réponse obtenu de 67% est conforme aux standards des enquêtes organisationnelles (Dillman, Smyth & Christian, 2014)⁴⁶, garantissant ainsi la robustesse des analyses. Le contrôle du biais de non-réponse a été réalisé par des relances systématiques et des comparaisons entre répondants et non-répondants sur des variables clés, assurant la validité externe des résultats (Groves et al., 2002)⁴⁷ ; (Bethlehem, 2010)⁴⁸. L'échantillon couvre majoritairement la province de N'Djamena tout en intégrant une représentation significative des autres provinces, ce qui garantit une portée géographique pertinente.

Le tableau 1 illustre la distribution des principales caractéristiques de l'échantillon.

41 Creswell, J. W. (2014). Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches (4th ed.). SAGE Publications

42 Bryman, A. (2016). Social research methods (5th ed.). Oxford University Press

43 Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference. Houghton Mifflin

44 Creswell, J. W. (2014). Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches (4th ed.). SAGE Publications

45 Cochran, W. G. (1977). Sampling techniques (3rd ed.). John Wiley & Sons

46 Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). Internet, phone, mail, and mixed-mode surveys: The tailored design method (4th ed.). Wiley

47 Groves, R. M., Fowler, F. J., Couper, M. P., Lepkowski, J. M., Singer, E., & Tourangeau, R. (2002). Survey methodology. Wiley

48 Bethlehem, J. (2010). Selection bias in web surveys. International Statistical Review, 78(2), 161–188

Tableau 1: Récapitulatif du choix de l'échantillon des envois de questionnaires

	Variables	Modalités	Total	Pourcentage
Entreprises	Age de l'entreprise	Moins de 10 ans	15	11,19%
		Supérieur à 10 ans	119	88,81%
		Total	134	100,00%
	Secteur d'Activité	Service	86	64,18%
		Industrie	7	5,22%
		Commerce	41	30,60%
		Total	134,0	100,00%
	Effectif du personnel	Moins de 50	74	55,22%
		50 - 99	16	11,94%
		100 - 199	24	17,91%
		200 et plus	20	14,93%
		Total	134	100,00%
	Nature d'entreprise	Familiale Tchadienne	106	79,10%
		Multinationales	18	13,44%
		Publique et Parapubliques	10	7,46%
		Total	134	100,00%
	Capital (en milliards FCFA)	Moins de 1 milliards	71	52,99%
		De 1 à 5 milliards	40	29,85%
		Supérieur à 5 milliards	23	17,16%
		Total	134	100,00%

Source : nous même

2.2 Méthode de traitement et d'analyse des données

Cette recherche utilise une approche méthodologique mixte intégrant à la fois des données quantitatives et qualitatives, conformément aux recommandations de Creswell et Plano Clark (2011)⁴⁹ pour une meilleure compréhension multidimensionnelle des phénomènes organisationnels.

Les données quantitatives issues des questionnaires (n=134) ont été traitées selon un protocole rigoureux. Après une phase de nettoyage et de préparation des données, des statistiques descriptives ont été réalisées afin d'explorer la distribution des variables et décrire le profil des

49 Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2011). Designing and Conducting Mixed Methods Research (2nd ed.). SAGE Publications

répondants. Ensuite, conformément aux méthodes décrites par Field (2013)⁵⁰, des tests statistiques d'inférence tels que les tests de significativité (t-tests, ANOVA) ont permis d'analyser les relations entre variables. Enfin, des analyses multivariées, notamment des régressions linéaires multiples et des analyses factorielles exploratoires, ont été conduites pour identifier les déterminants majeurs des pratiques du contrôle de gestion. Ces opérations ont été effectuées avec les logiciels SPSS, Sphinx et SPAD, largement utilisés pour leur fiabilité dans le traitement des données en sciences sociales (Hair et al., 2014)⁵¹.

Pour les données qualitatives provenant des entretiens semi-directifs, une analyse qualitative thématique a été mise en œuvre suivant la méthodologie recommandée par Braun et Clarke (2006). Cette méthode consiste à coder les données en identifiant des thèmes récurrents et à interpréter les significations sous-jacentes. L'utilisation du logiciel IRaMuTeQ (Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires) a facilité cette analyse en permettant des traitements statistiques lexicaux (classification hiérarchique, analyses de similitude), comme l'ont souligné Ratinaud (2009)⁵²

et Reinert (1990)⁵³. Cette approche enrichit la compréhension des représentations subjectives des acteurs tout en assurant une certaine objectivité dans l'interprétation.

La triangulation des méthodes quantitatives et qualitatives s'inscrit dans la perspective de Denzin (1978)⁵⁴ et Jick (1979)⁵⁵ qui soulignent l'importance de croiser les approches pour renforcer la validité interne et externe des résultats. De plus, la validation des résultats par un comité d'experts renforce la crédibilité et la fiabilité globale de l'étude (Patton, 1999)⁵⁶.

2.3 Codification des données

Le processus de codification des données qualitatives a été réalisé conformément aux principes méthodologiques exposés par Miles, Huberman et Saldaña (2014)⁵⁷. Il s'est agi d'abord d'un

50 Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics* (4th ed.). SAGE Publications

51 Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate Data Analysis* (7th ed.). Pearson Education

52 Ratinaud, P. (2009). IRaMuTeQ: Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires. [Logiciel libre]. <http://www.iramuteq.org>

53 Reinert, M. (1990). Les « classes clés » dans une analyse lexicale par contexte. *Textuel*, 8(1), 35–54

54 Denzin, N. K. (1978). *The Research Act: A Theoretical Introduction to Sociological Methods* (2nd ed.). McGraw-Hill

55 Jick, T. D. (1979). Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 602–611

56 Patton, M. Q. (1999). Enhancing the quality and credibility of qualitative analysis. *Health Services Research*, 34(5 Pt 2), 1189–1208

57 Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (3rd ed.). SAGE Publications

codage ouvert visant à fragmenter les transcriptions des entretiens en unités de sens, c'est-à-dire en segments textuels porteurs de significations en lien avec les pratiques du contrôle de gestion.

Ensuite, un codage axial a permis de regrouper ces unités en catégories thématiques structurées, facilitant la mise en relation entre concepts et la construction d'un cadre interprétatif. Cette double étape suit fidèlement la démarche inductive recommandée dans la recherche qualitative. L'utilisation du logiciel IRaMuTeQ a permis d'automatiser une partie de ce travail en réalisant des classifications descendantes hiérarchiques et des analyses factorielles des correspondances lexicales, comme le préconise Ratinaud (2009)⁵⁸. Ce logiciel favorise la rigueur dans la codification en offrant une lecture statistique des structures linguistiques, réduisant ainsi le risque de subjectivité excessive dans l'analyse qualitative.

Ainsi, cette codification systématique, combinée à l'exploitation logicielle, garantit une exploitation approfondie et fiable des données textuelles, contribuant à révéler les dynamiques organisationnelles spécifiques au contexte tchadien étudié.

2.4. Triangulation et validité des résultats

La triangulation constitue un principe fondamental pour assurer la rigueur méthodologique et la validité des résultats dans les recherches en sciences sociales. Dans cette étude portant sur les déterminants des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes, une approche méthodologique mixte a été adoptée, combinant analyses quantitatives et qualitatives. Cette démarche s'inscrit dans la logique de la triangulation telle que définie par Denzin (1978)⁵⁹, qui souligne l'intérêt de croiser différentes sources de données, méthodes d'analyse et perspectives pour renforcer la validité interne et externe des résultats.

Plus précisément, la collecte de données repose à la fois sur un questionnaire adressé à un large panel de professionnels (N = 134) et sur des entretiens semi-directifs réalisés auprès de ces acteurs, enrichis par l'expertise d'un groupe spécialisé. Cette pluralité de sources correspond au modèle de triangulation méthodologique recommandé par Jick (1979)⁶⁰, qui vise à limiter les biais inhérents à chaque méthode isolée en confrontant les résultats issus de méthodes

58 Ratinaud, P. (2009). IRaMuTeQ: Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires. [Logiciel libre]. <http://www.iramuteq.org>

59 Denzin, N. K. (1978). *The Research Act: A Theoretical Introduction to Sociological Methods* (2nd ed.). McGraw-Hill

60 Jick, T. D. (1979). Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 602–611

quantitatives (statistiques descriptives, tests inférentiels, régressions multivariées) avec ceux obtenus via des analyses qualitatives (analyse thématique et de contenu).

L'utilisation conjointe de logiciels adaptés SPSS, Sphinx, SPAD pour le traitement quantitatif et IRaMuTeQ pour l'analyse qualitative, correspond aux bonnes pratiques décrites par Creswell et Plano Clark (2011)⁶¹ en matière de recherche mixte, où la rigueur technique et la transparence des procédures analytiques sont essentielles pour la validité des résultats.

Enfin, la validation croisée des résultats par un groupe d'experts témoigne d'une démarche d'évaluation par les pairs interne au processus de recherche, renforçant la crédibilité des conclusions (Patton, 1999)⁶². Comme le souligne Bryman (2006)⁶³, la triangulation ne consiste pas seulement à juxtaposer des méthodes, mais à intégrer les données afin d'obtenir une compréhension plus complète et nuancée du phénomène étudié.

Ainsi, la triangulation mise en œuvre dans cette étude permet d'assurer une validité accrue en combinant la profondeur interprétative des données qualitatives avec la représentativité statistique des données quantitatives, tout en bénéficiant d'une expertise spécialisée, ce qui garantit des résultats fiables et pertinents pour comprendre les pratiques du contrôle de gestion dans le contexte spécifique des entreprises tchadiennes.

3. Présentation, analyse des résultats et discussion

Les informations recueillies à l'aide du guide d'entretien et retranscrites ont fait l'objet au préalable d'une analyse du contenu avec un comptage des occurrences avec le logiciel Sphinx. Les résultats de notre étude qualitative sont penchés sur les variables de la littérature en rapport avec notre sujet. Pour prendre l'avis des personnes interviewées sur les caractéristiques des entreprises, nous leur avons posé les questions suivantes : Comment les caractéristiques contingentes spécifiques aux PME, telles que la taille, la culture organisationnelle, le style de direction et l'environnement externe, influencent-elles l'adaptation et la flexibilité du système de contrôle de gestion de votre entreprise ? Comment les facteurs de contingence liés au secteur d'activité et à la nature de votre entreprise affectent-ils la structuration et l'efficacité de son système de contrôle de gestion ? Quelles adaptations spécifiques les pratiques de contrôle de gestion doivent-elles intégrer pour répondre aux

61 Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2011). *Designing and Conducting Mixed Methods Research* (2nd ed.). SAGE Publications

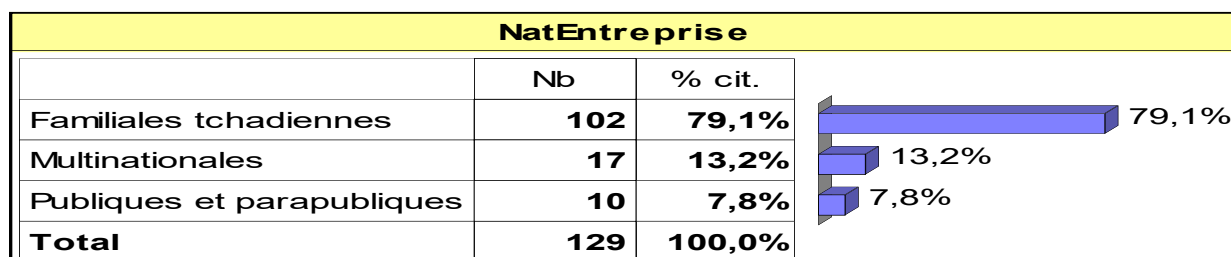
62 Patton, M. Q. (1999). Enhancing the Quality and Credibility of Qualitative Analysis. *Health Services Research*, 34(5 Pt 2), 1189–1208

63 Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research: how is it done? *Qualitative Research*, 6(1), 97–113

particularités technologiques, culturelles, organisationnelles et environnementales de votre entreprise ? Les différents apports issus de ces entretiens sont exposés dans les lignes à suivre.

3.1. Caractéristiques des entreprises tchadiennes

Figure 1 : Nature des entreprises



Source : données d'enquête

L'analyse des caractéristiques des entreprises tchadiennes concernées par cette étude révèle une prédominance marquée des entreprises familiales locales, qui représentent 79,1 % de l'échantillon (102 sur 129 entreprises). Les multinationales composent quant à elles 13,2 %, tandis que les entreprises publiques et parapubliques ne constituent que 7,8 % des cas étudiés. Cette forte représentation des entreprises familiales est conforme aux observations de Zellweger et Nason (2008)⁶⁴ et de Poza (2010)⁶⁵, qui soulignent que dans de nombreux pays en développement, notamment en Afrique subsaharienne, les entreprises familiales dominent le paysage économique national grâce à leurs réseaux socio-économiques locaux et à leur capacité d'adaptation aux contextes spécifiques. Au Tchad, où les structures économiques formelles sont encore peu développées, ces entreprises jouent un rôle central dans la dynamique économique (Akamavi, 2019)⁶⁶.

La présence limitée des multinationales, seulement 13,2 %, peut s'expliquer par les défis institutionnels et économiques auxquels fait face le pays (Nayak & Chia, 2011)⁶⁷. Ces entreprises, souvent issues de pays industrialisés, opèrent principalement dans des secteurs

⁶⁴ Zellweger, T. M., & Nason, R. S. (2008). A Stakeholder Perspective on Family Firm Performance. *Family Business Review*, 21(3), 203-216

⁶⁵ Poza, E. J. (2010). *Family Business* (3rd ed.). South-Western Cengage Learning

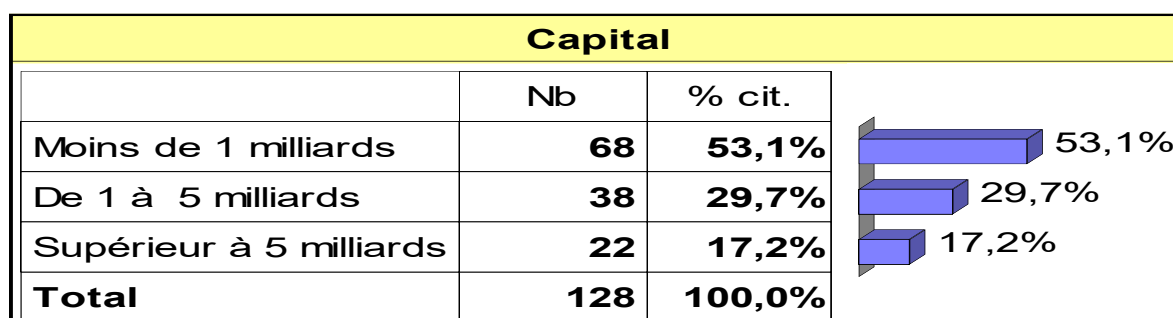
⁶⁶ Akamavi, R. K. (2019). Family Business Dynamics in Sub-Saharan Africa: Challenges and Opportunities. *African Journal of Business Management*, 13(4), 125-137

⁶⁷ Nayak, P., & Chia, R. (2011). Managing Multinational Companies in Challenging Institutional Environments: The Case of Sub-Saharan Africa. *Management International Review*, 51(1), 39-68

stratégiques et bénéficient de ressources importantes, mais doivent s'adapter aux spécificités locales, notamment en termes de gouvernance et de réglementation (Contractor et al., 2010)⁶⁸. Enfin, la faible proportion des entreprises publiques et parapubliques (7,8 %) reflète également la configuration particulière de l'économie tchadienne, caractérisée par une privatisation progressive et une tentative de redéfinition du rôle de l'État dans les activités économiques, comme le décrivent Ojong (2015)⁶⁹ et Mboua (2017)⁷⁰.

Ainsi, ces résultats confirment une structure entrepreneuriale largement dominée par les acteurs familiaux locaux, avec une présence modérée des multinationales et une place marginale des entités publiques, ce qui conditionne fortement les pratiques et les déterminants du contrôle de gestion dans ce contexte spécifique.

Figure 2: répartition du capital des entreprises tchadiennes



Source : données d'enquête

L'analyse du capital des entreprises tchadiennes étudiées montre que la majorité d'entre elles disposent d'un capital relativement faible. En effet, 53,1 % des entreprises (68 sur 128) ont un capital inférieur à 1 milliard, tandis que 29,7 % affichent un capital compris entre 1 et 5 milliards. Seule une minorité de 17,2 % détient un capital supérieur à 5 milliards.

Cette prédominance des entreprises à capital modeste reflète une réalité commune dans de nombreux pays en développement, où les contraintes financières limitent l'accès aux ressources nécessaires pour soutenir une croissance rapide ou une diversification importante des activités (Beck, Demirguc-Kunt & Levine, 2005)⁷¹, le capital constitue un facteur déterminant dans la

⁶⁸ Contractor, F. J., Kumar, V., & Kundu, S. K. (2010). Nature of the Relationship Between Multinational Enterprises and Local Firms: An Exploratory Study on Multinationals in Developing Economies. *International Business Review*, 19(3), 216-233

⁶⁹ Ojong, N. (2015). The Role of the Public Sector in Economic Development: Analysis of State-Owned Enterprises in Chad. *Public Administration Quarterly*, 39(3), 341-365

⁷⁰ Mboua, E. M. (2017). Privatization and Economic Reform in Central Africa: The Case of Public Enterprises in Chad. *Journal of African Development Studies*, 9(2), 88-103

⁷¹ Beck, T., Demirguc-Kunt, A., & Levine, R. (2005). SMEs, Growth, and Poverty: Cross-Country Evidence. *Journal of Economic Growth*, 10(3), 199-229. Selon Berger et Udell (1998)

capacité d'investissement et l'expansion des entreprises, mais il est souvent freiné par un secteur financier peu développé et une inefficacité des marchés de capitaux.

Dans le contexte tchadien, la faiblesse du capital des entreprises peut aussi être liée à la forte proportion d'entreprises familiales, qui privilégient fréquemment des modes de financement internes, reposant sur l'épargne familiale ou les ressources personnelles, plutôt que sur le recours aux marchés financiers formels (Gersick et al., 1997)⁷².

Par ailleurs, selon Jovanovic (1982)⁷³, les entreprises avec un capital initial plus faible ont souvent une probabilité plus élevée d'échec ou de stagnation, soulignant ainsi les défis auxquels sont confrontées ces structures dans un environnement économique marqué par des incertitudes et des contraintes institutionnelles.

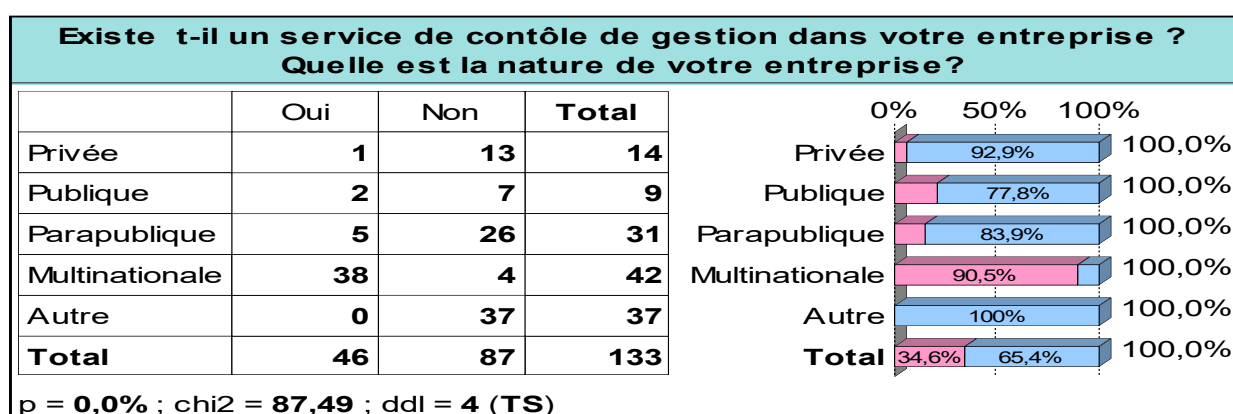
Ainsi, la structure capitaliste des entreprises tchadiennes révèle une concentration significative dans le segment des petites capacités financières, ce qui influe directement sur leurs stratégies de développement, leur capacité d'innovation et leur compétitivité sur le marché local et régional.

3.2. Analyse bi-variée

L'analyse bi-variée prend en compte les analyses de comparaison et de dépendance des variables.

❖ *Relation entre la nature de l'entreprise et l'existence d'un service de contrôle*

Figure 3 : Relation entre la nature de l'entreprise et l'existence d'un service de contrôle



Source : données d'enquête

⁷² Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business. Harvard Business School Press

⁷³ Jovanovic, B. (1982). Selection and the Evolution of Industry. Econometrica, 50(3), 649-670

L'étude cherche à déterminer s'il existe une relation significative entre la nature de l'entreprise (privée, publique, parapublique, multinationale, autre) et la présence d'un service de contrôle de gestion au sein de ces entreprises.

Les multinationales sont majoritairement dotées d'un service de contrôle de gestion, avec 38 entreprises sur 42 (soit 90,5 %) qui disposent de ce service. Les entreprises parapubliques et publiques montrent une présence moindre de ce service, respectivement 16,1 % (5/31) et 22,2 % (2/9) en ont un. Les entreprises privées et celles dites « autres » présentent les taux les plus faibles, avec seulement 7,1 % (1/14) de privées ayant un service de contrôle de gestion, et aucune dans la catégorie « autre » n'en possédant.

Le test statistique du Chi carré ($\chi^2 = 87,49$; ddl = 4 ; $p = 0,000$) indique que la relation entre la nature de l'entreprise et la présence d'un service de contrôle de gestion est hautement significative. Autrement dit, il existe une association robuste entre ces deux variables : le type d'entreprise influence fortement la probabilité d'avoir un service de contrôle de gestion.

Cette observation rejoint les conclusions de Anthony (1965)⁷⁴ et Simons (1995)⁷⁵, qui soulignent que la structure interne et la gouvernance des entreprises varient fortement selon leur nature, impactant l'adoption des outils de contrôle de gestion. Les multinationales, souvent soumises à des exigences de transparence et d'efficacité accrues, mettent en place des systèmes de contrôle sophistiqués, tandis que les entreprises locales, particulièrement les petites et moyennes, peuvent être freinées par des ressources limitées ou un manque de compétences spécifiques (Chenhall, 2003)⁷⁶.

Ainsi, cette analyse bi-variée confirme que le contrôle de gestion est davantage institutionnalisé dans les multinationales que dans les autres catégories d'entreprises présentes au Tchad, ce qui a des implications importantes pour la compréhension des pratiques managériales dans ces différents types d'organisation.

S'agissant des résultats des tests statistiques, la valeur élevée de Chi carré ($\chi^2 = 87,49$) indique une forte différence entre les effectifs observés et ceux attendus sous l'hypothèse

74 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard University

75 Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business School Press

76 Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. Accounting, Organizations and Society, 28(2-3), 127-168

d'indépendance. Plus le Chi carré est grand, plus il y a de preuves contre l'hypothèse d'indépendance entre les variables (Agresti, 2013)⁷⁷.

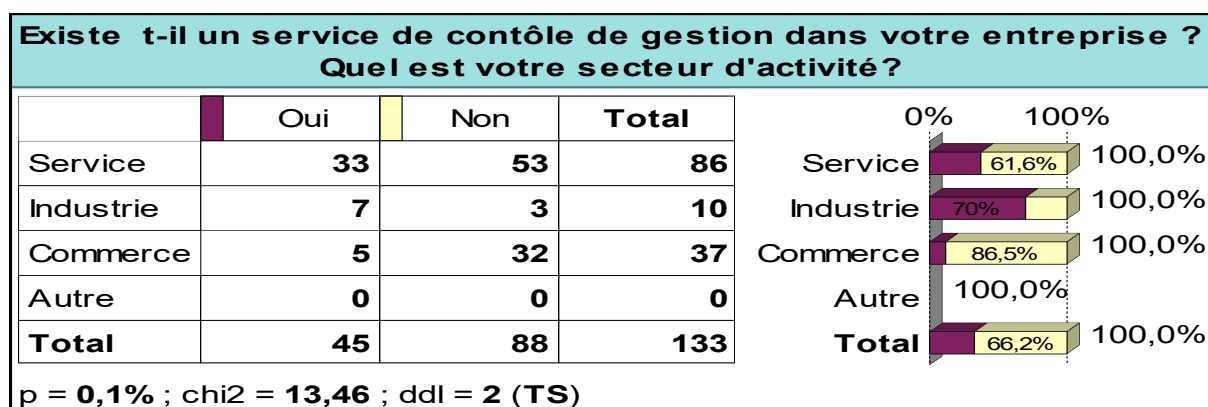
Les degrés de liberté (ddl = 4) représentent le nombre d'informations indépendantes disponibles pour estimer une statistique (Sheskin, 2003)⁷⁸. Le tableau croisé comporte 5 catégories pour la variable « nature de l'entreprise », et 2 catégories pour la variable « existence d'un service de contrôle de gestion » (oui/non).

p-value = 0,0 % ($p < 0,001$) : cette probabilité extrêmement faible signifie qu'il est quasiment impossible que la différence observée soit due au hasard. Ainsi, on rejette nettement l'hypothèse nulle d'indépendance. Il existe donc une association hautement significative entre la nature de l'entreprise et la présence d'un service de contrôle de gestion (Field, 2018)⁷⁹.

L'analyse bi-variée révèle que la nature de l'entreprise influence fortement la mise en place d'un service de contrôle de gestion. Les multinationales, souvent soumises à des exigences accrues en matière de gouvernance et de gestion, adoptent beaucoup plus ce type de service, contrairement aux autres catégories. Ces résultats concordent avec la littérature sur la contingence organisationnelle qui souligne l'impact du contexte structurel sur les pratiques de contrôle (Chenhall, 2003.op.cit. Simons, 1995. Op.cit.).

❖ Relation entre le secteur d'activité et l'existence d'un service de contrôle

Figure 4 : Secteur d'activité et existence d'un service de contrôle de gestions



Source : données d'enquête

77 Agresti, A. (2013). Categorical Data Analysis (3rd ed.). Wiley

78 Sheskin, D. J. (2003). Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures (3rd ed.). CRC Press

79 Field, A. (2018). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics (5th ed.). Sage Publications

Les résultats de la figure 6 montrent une variabilité significative de la présence d'un service de contrôle de gestion selon le secteur d'activité, avec une prévalence plus élevée dans l'industrie (70 %) et plus faible dans le commerce (13,5 %). Cette observation est en accord avec les travaux existants qui soulignent que la nature du secteur influence fortement la structuration des fonctions de contrôle et de gestion au sein des entreprises.

Pour le Secteur industriel, la littérature établit que les entreprises industrielles, souvent caractérisées par des processus complexes, des coûts de production importants et une organisation hiérarchisée, mettent davantage en place des contrôles de gestion rigoureux pour piloter leur performance (Anthony, 1965⁸⁰; Simons, 1995⁸¹). Par exemple, Otley (1999)⁸² note que le contrôle de gestion est essentiel dans les environnements où la coordination des différentes unités est critique. De même, Abernethy & Lillis (1995)⁸³ soulignent que les contrôles sont plus développés dans les secteurs industriels en raison des exigences liées à la planification et au contrôle des coûts.

Les entreprises de services présentent, d'après la littérature, une présence modérée du contrôle de gestion, ce qui correspond également à la littérature. Le contrôle dans ce secteur est souvent moins formalisé, car les activités sont parfois moins standardisées et plus centrées sur le capital humain (Fitzgerald et al., 1991)⁸⁴. La complexité de mesurer la performance dans les services limiterait partiellement l'implémentation de dispositifs rigoureux de contrôle (Chenhall & Langfield-Smith, 1998)⁸⁵.

Le faible niveau de contrôle de gestion observé dans le secteur commercial rejoint également les conclusions de certains auteurs, qui montrent que les petites entreprises commerciales ont tendance à adopter des systèmes de contrôle moins formels (Merchant, 1985⁸⁶; Collier, 2001⁸⁷). Ce manque de formalisation peut s'expliquer par la simplicité relative des opérations commerciales et par des structures organisationnelles plus réduites.

80 Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University

81 Simons, R. (1995). *Lever of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press

82 Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382

83 Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 241-258

84 Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R., & Voss, C. (1991). Performance measurement in service businesses. *Chartered Institute of Management Accountants*

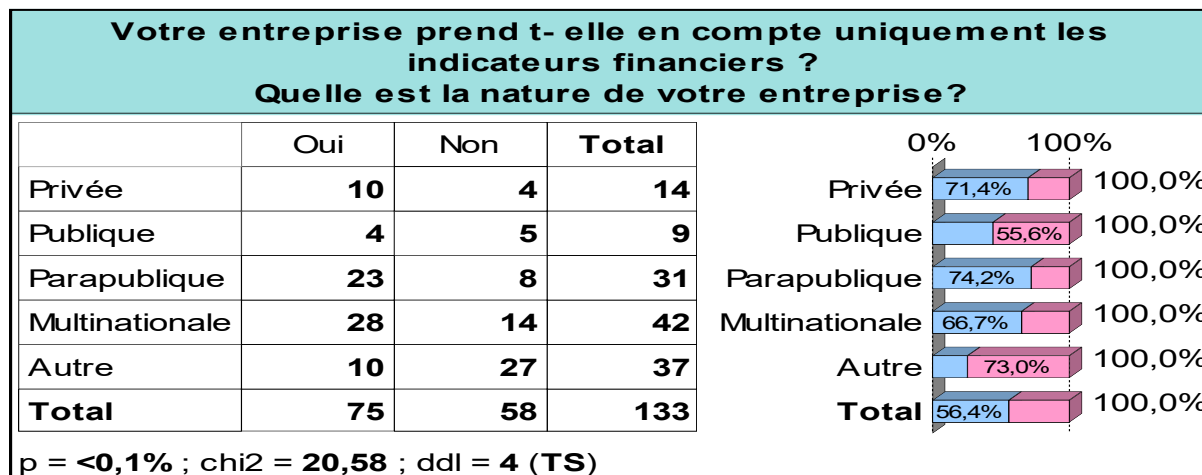
85 Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19

86 Merchant, K. A. (1985). *Control in business organizations*. Pitman Publishing

87 Collier, P. M. (2001). The power of accounting: A field study of local management control. *Management Accounting Research*, 12(3), 393-415

❖ Nature de l'entreprise et la prise en compte unique des indicateurs

Figure 5: Nature de l'entreprise et prise en compte unique des indicateurs financiers



Source : données d'enquête

Le tableau 7 présente la distribution des entreprises selon qu'elles prennent en compte uniquement les indicateurs financiers dans leur système de pilotage, en fonction de leur nature. Sur un total de 133 entreprises interrogées, 75 (56,4 %) affirment se baser exclusivement sur des indicateurs financiers, tandis que 58 (43,6 %) intègrent également des indicateurs non financiers.

En examinant les différentes catégories, on observe que 71,4 % des entreprises privées utilisent uniquement des indicateurs financiers, ce pourcentage étant également élevé dans les parapubliques (74,2 %), les multinationales (66,7 %) et la catégorie « autre » (73,0 %). Le secteur public se démarque avec une proportion plus faible, 55,6 %, d'entreprises recourant uniquement aux mesures financières. Ces différences sont statistiquement significatives ($p < 0,1 \%$, $\chi^2 = 20,58$, ddl = 4), ce qui suggère que la nature de l'entreprise influe de manière notable sur le type d'indicateurs privilégiés.

Ces résultats confirment les observations classiques de la littérature, où l'accent est souvent mis sur les indicateurs financiers, perçus comme des mesures directes et tangibles de la performance économique, principalement dans les entreprises privées et multinationales (Anthony, 1965⁸⁸ ; Merchant, 1985⁸⁹). Cependant, la moindre prédominance des seuls indicateurs financiers dans le secteur public s'aligne avec les travaux soulignant la complexité des objectifs poursuivis par

88 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard University

89 Merchant, K. A. (1985). Control in business organizations. Pitman Publishing

ces organisations, qui justifient une intégration plus importante des indicateurs non financiers (Bouckaert & Halligan, 2008⁹⁰; Van Helden & Uerdingen, 2011⁹¹).

La tendance observée dans les parapubliques et la catégorie « autre », à privilégier fortement les indicateurs financiers, peut s'expliquer par des contraintes spécifiques liées à la gestion budgétaire ou aux besoins de contrôle traditionnels. Toutefois, cette forte orientation financière contraste avec les approches plus contemporaines qui recommandent un équilibre entre indicateurs financiers et non financiers, comme le propose notamment le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (1992)⁹².

Conclusion

Cette recherche analyse les principaux déterminants influençant les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes. Les résultats obtenus mettent en lumière l'impact significatif de la nature juridique de l'entreprise ainsi que du secteur d'activité sur le choix et la mise en œuvre des outils de pilotage, notamment en ce qui concerne la prédominance des indicateurs financiers versus une approche plus équilibrée intégrant des mesures non financières.

Sur le plan contributionnel, cette recherche enrichit la littérature africaine et francophone relative au contrôle de gestion en contextes émergents, en apportant des données empiriques spécifiques au marché tchadien, encore peu exploré. Elle souligne la nécessité d'adapter les dispositifs de contrôle aux particularités institutionnelles, culturelles et sectorielles propres à ces environnements, contribuant ainsi à une meilleure compréhension des dynamiques organisationnelles locales.

Les implications pratiques de ces résultats sont multiples. Elles invitent les dirigeants, les contrôleurs de gestion et les décideurs à repenser leurs systèmes de pilotage en privilégiant une démarche plus intégrative qui dépasse la seule dimension financière. Une telle évolution pourrait favoriser une meilleure prise en compte des facteurs qualitatifs tels que la performance sociale, la satisfaction client ou encore la durabilité, renforçant ainsi la pertinence et l'efficacité du contrôle dans un contexte économique en mutation.

90 Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). *Managing Performance: International Comparisons*. Routledge

91 Van Helden, G. J., & Uerdingen, S. (2011). Management accounting change, public sector reform and the roles of actors. *Financial Accountability & Management*, 27(1), 1-14

92 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard—Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79

Néanmoins, cette étude présente certaines limites. D'une part, la taille de l'échantillon et sa répartition sectorielle restreinte peuvent limiter la généralisation des conclusions à l'ensemble des entreprises tchadiennes. D'autre part, la méthode fondée principalement sur des données quantitatives ne permet pas d'approfondir les mécanismes internes et les motivations profondes des acteurs impliqués. Enfin, certains facteurs contextuels, tels que l'impact des régulations locales ou la culture organisationnelle, n'ont pas été pleinement explorés.

Pour répondre à ces limites, les perspectives de recherche futures pourraient s'orienter vers des études qualitatives approfondies (entretiens, études de cas) visant à mieux saisir les processus décisionnels liés au contrôle de gestion. Par ailleurs, une extension géographique et sectorielle de l'échantillon renforcerait la robustesse des résultats. Enfin, l'intégration de nouveaux déterminants, comme la digitalisation ou la gouvernance, offrirait un éclairage complémentaire pertinent pour accompagner la modernisation des pratiques managériales au Tchad.

En somme, cette recherche ouvre une voie prometteuse pour une meilleure adaptation des pratiques du contrôle de gestion aux réalités africaines, contribuant à la performance durable des entreprises dans un environnement économique en constante évolution.

Références bibliographiques

1. Abernethy, M. A., & Bouwens, J. (2018). Organizational climate and control system design. *Management Accounting Research*, 39, 26-40
2. Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 241-258.
3. Abor, J., & Quartey, P. (2010). Issues in SME development in Ghana and South Africa. *International Research Journal of Finance and Economics*, 39, 215-228.
4. Adebajo, D. (2003). Management control systems in Nigerian manufacturing firms: An empirical study. *African Journal of Business Management*, 2(5), 107-116.
5. Adebajo, D. (2018). Performance measurement in SMEs: A case study. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 25(2), 215-233.
6. Agresti, A. (2013). *Categorical Data Analysis* (3rd ed.). Wiley.
7. Agresti, A. (2018). *Statistical methods for the social sciences* (5th ed.). Pearson
8. Akamavi, R. K. (2019). Family Business Dynamics in Sub-Saharan Africa: Challenges and Opportunities. *African Journal of Business Management*, 13(4), 125-137.
9. Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard University Press.
10. Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). New York: McGraw-Hill.
11. Bahrami, H., & Evans, S. (1987). Flexible control systems: Implications for the design and management of high-technology organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 129-147.
12. Beck, T., Demircuc-Kunt, A., & Levine, R. (2005). SMEs, Growth, and Poverty: Cross-Country Evidence. *Journal of Economic Growth*, 10(3), 199-229.
13. Berger, A. N., & Udell, G. F. (1998). The Economics of Small Business Finance: The Roles of Private Equity and Debt Markets in the Financial Growth Cycle. *Journal of Banking & Finance*, 22(6-8), 613-673.
14. Bethlehem, J. (2010). Selection bias in web surveys. *International Statistical Review*, 78(2), 161-188.
15. Boisselier, P. (2005). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*. Paris : Dunod.
16. Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). *Managing Performance: International Comparisons*. Routledge.
17. Bouquin, H. (2011). *Le contrôle de gestion* (8e éd.). Paris : Dunod.
18. Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Le contrôle de gestion : Une discipline en construction. *Revue Française de Gestion*, 25(129), 1-10.
19. Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
20. Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research: how is it done? *Qualitative Research*, 6(1), 97-113.
21. Bryman, A. (2016). *Social research methods* (5th ed.). Oxford University Press.
22. Burland, W. (2009). Management control systems and firm performance. *Journal of Management Studies*, 46(3), 514-540.
23. Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.

24. Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.
25. Cochran, W. G. (1977). *Sampling techniques* (3rd ed.). John Wiley & Sons.
26. Collier, P. M. (2001). The power of accounting: A field study of local management control. *Management Accounting Research*, 12(3), 393-415.
27. Contractor, F. J., Kumar, V., & Kundu, S. K. (2010). Nature of the Relationship Between Multinational Enterprises and Local Firms: An Exploratory Study on Multinationals in Developing Economies. *International Business Review*, 19(3), 216-233.
28. Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). SAGE Publications.
29. Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2011). *Designing and Conducting Mixed Methods Research* (2nd ed.). SAGE Publications.
30. Denzin, N. K. (1978). *The Research Act: A Theoretical Introduction to Sociological Methods* (2nd ed.). McGraw-Hill.
31. Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). *Internet, phone, mail, and mixed-mode surveys: The tailored design method* (4th ed.). Wiley.
32. Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. Sage Publications.
33. Ezzamel, M. (2018). Management Control. In *The Routledge Companion to Management Accounting* (pp. 97-113). Routledge.
34. Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
35. Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics* (4th ed.). SAGE Publications.
36. Field, A. (2018). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics* (5th ed.). Sage Publications.
37. Fisher, J. G. (1995). Contingency theory, management accounting systems and performance measurement. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 47-77.
38. Fisher, J. G. (1995). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 7, 47-64.
39. Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R., & Voss, C. (1991). *Performance measurement in service businesses*. Chartered Institute of Management Accountants.
40. Fournier, M. (1995). Le contrôle de gestion dans les PME : éléments d'analyse. *Revue Française de Gestion*, (118), 85-97.
41. Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business*. Harvard Business School Press.
42. Graham, R. (1994). The role of management control systems in reducing SME failure. *Journal of Small Business Management*, 32(2), 14-25.
43. Groves, R. M., Fowler, F. J., Couper, M. P., Lepkowski, J. M., Singer, E., & Tourangeau, R. (2002). *Survey methodology*. Wiley.
44. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Pearson.
45. Jick, T. D. (1979). Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 602-611.
46. Jovanovic, B. (1982). Selection and the Evolution of Industry. *Econometrica*, 50(3), 649-670.
47. Kerlinger, F. N., & Lee, H. B. (2000). *Foundations of behavioral research* (4th ed.). Harcourt College Publishers.
48. Khlif, H. (2008). La confiance et ses différentes formes dans le contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 177(3), 143-158.

49. Löning, K. (1999). *Multinational Management: A Global Perspective*. Springer.
50. Mahé de Boislandelle, L. (1998). *Le contrôle de gestion : entre théorie et pratique*. Paris : Economica.
51. Makunza, K. (2000). Small and medium enterprises in Africa: A survey. *African Economic Review*, 12(1), 45-58.
52. Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
53. Marx, K. (1867). *Le Capital* (Vol. 1). Paris : Éditions Sociales.
54. Mboua, E. M. (2017). Privatization and Economic Reform in Central Africa: The Case of Public Enterprises in Chad. *Journal of African Development Studies*, 9(2), 88-103.
55. McMahon, R. G. P., & Holmes, S. (1991). Small firms and the use of management accounting. *New England Journal of Entrepreneurship*, 4(2), 9-14.
56. Merchant, K. A. (1985). *Control in business organizations*. Pitman Publishing.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard—Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
57. Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Pearson Education.
58. Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson.
59. Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (3rd ed.). SAGE Publications.
60. Mintzberg, H. (1994). *The Rise and Fall of Strategic Planning*. Free Press.
61. Moussa, A. (2017). Contribution des PME à l'économie tchadienne et leur environnement. *Revue Tchadienne d'Économie*, 5(2), 78-93.
62. Nayak, P., & Chia, R. (2011). Managing Multinational Companies in Challenging Institutional Environments: The Case of Sub-Saharan Africa. *Management International Review*, 51(1), 39-68.
63. Ojong, N. (2015). The Role of the Public Sector in Economic Development: Analysis of State-Owned Enterprises in Chad. *Public Administration Quarterly*, 39(3), 341-365.
64. Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
65. Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
66. Patton, M. Q. (1999). Enhancing the Quality and Credibility of Qualitative Analysis. *Health Services Research*, 34(5 Pt 2), 1189-1208.
67. Persiaux, S. (2008). Créativité vs rigueur dans la gestion. *Management & Avenir*, (22), 45-61.
68. Pesqueux, Y. (2005). Les pratiques du contrôle de gestion sous l'angle institutionnel. *Revue Française de Gestion*, 31(160), 123-137.
69. Plan Comptable Général (1982). Annexe au règlement n° 82-01. Paris : CRC.
70. Poza, E. J. (2010). *Family Business* (3rd ed.). South-Western Cengage Learning.
71. Ratinaud, P. (2009). IRaMuTeQ: Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires. [Logiciel libre]. <http://www.iramuteq.org>
72. Reinert, M. (1990). Les « classes clés » dans une analyse lexicale par contexte. *Textuel*, 8(1), 35-54.
73. Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. Houghton Mifflin.

74. Sheskin, D. J. (2003). *Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures* (3rd ed.). CRC Press.
75. Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
76. Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
77. Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics* (6th ed.). Pearson.
78. Van der Linde, J., & Theron, C. (2000). Management control practices in South African companies. *South African Journal of Business Management*, 31(4), 153-160.
79. Van Helden, G. J., & Uerdingen, S. (2011). Management accounting change, public sector reform and the roles of actors. *Financial Accountability & Management*, 27(1), 1-14.
80. Wade, M. (2003). Factors influencing management control systems: A contextual approach. *Management Decision*, 41(9), 907-918.
81. Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
82. Zellweger, T. M., & Nason, R. S. (2008). A Stakeholder Perspective on Family Firm Performance. *Family Business Review*, 21(3), 203-216.