

LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES : UNE REVUE DE LA LITTERATURE

MANAGEMENT CONTROL PRACTICES IN COMPANIES: A LITERATURE REVIEW

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 PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES : UNE REVUE DE LA LITTERATURE», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 9 : Numéro 3 » pp : 514 - 538

Résumé

L'article propose une revue approfondie des pratiques du contrôle de gestion (CG) en entreprise, en s'appuyant sur une analyse rigoureuse des travaux académiques. L'objectif principal est double : d'une part, identifier les facteurs de contingence qui expliquent la diversité et l'adoption des pratiques de contrôle de gestion, notamment dans les PME tchadiennes ; d'autre part, comprendre les mécanismes de diffusion de ces pratiques au sein des organisations.

La question centrale guide l'étude : quels sont les facteurs de contingence et de diffusion des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises ? Trois questions spécifiques sont déclinées, portant sur les caractéristiques propres aux PME tchadiennes ainsi que leur comparaison avec d'autres contextes similaires, notamment quant à l'interaction des facteurs contingents influençant la mise en œuvre et la diffusion des pratiques.

La revue débute par une présentation des concepts clés et des approches théoriques structurant le contrôle de gestion. Sont examinés les principaux courants de pensée ainsi que les recherches empiriques qui enrichissent la compréhension des pratiques observées.

Sont ensuite analysés les modèles génériques de contrôle de gestion et les facteurs contingents qui influencent ces pratiques, tels que la taille de l'entreprise, son secteur d'activité ou sa culture organisationnelle. Ces facteurs expliquent en grande partie la diversité des cadres et outils adoptés selon les contextes organisationnels.

Enfin, l'étude s'intéresse aux facteurs de diffusion des pratiques de contrôle de gestion, en particulier dans les pays en développement. Elle décrit les styles de contrôle mis en œuvre et les modalités par lesquelles les pratiques et instruments, comme les tableaux de bord, se propagent dans les organisations. Malgré leur importance, certains outils restent sous-exploités, offrant des perspectives d'évolution importantes.

En somme, cette revue souligne la complexité et la pluralité des influences sur les pratiques de contrôle de gestion, tout en mettant en lumière les dynamiques spécifiques aux PME dans des contextes émergents comme celui du Tchad.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Pratiques de contrôle ; Facteurs de contingence ; Facteurs de diffusion ; PME tchadiennes.

Classement JEL : G13 ; M10 ; M41

Abstract

The article offers an in-depth review of management control (MC) practices in companies, based on a rigorous analysis of academic works. The main objective is twofold: firstly, to identify the contingency factors that explain the diversity and adoption of management control practices, particularly within Chadian SMEs; secondly, to understand the mechanisms for the diffusion of these practices within organizations.

The central question guiding the study is: what are the contingency and diffusion factors influencing management control practices in companies? Three specific questions are addressed, focusing on the characteristics unique to Chadian SMEs and their comparison with other similar contexts, especially regarding the interaction of contingent factors affecting the implementation and diffusion of practices.

The review begins with a presentation of key concepts and theoretical approaches structuring management control. It examines the main schools of thought as well as empirical research that enrich the understanding of observed practices.

Next, generic management control models and the contingent factors influencing these practices—such as company size, industry sector, and organizational culture—are analyzed. These factors largely explain the diversity of frameworks and tools adopted according to organizational contexts.

Finally, the study focuses on the diffusion factors of management control practices, particularly in developing countries. It describes the control styles implemented and the ways in which practices and instruments, such as dashboards, spread within organizations. Despite their importance, some tools remain underutilized, offering significant potential for future development.

In summary, this review highlights the complexity and plurality of influences on management control practices, while shedding light on the specific dynamics of SMEs operating in emerging contexts such as Chad.

Keywords: Management control; Control practices; Contingency factors; Diffusion factors; Chadian SMEs.

JEL Classification : G13 ; M10 ; M41

Introduction

Dans le contexte africain, et particulièrement dans des économies émergentes, les entreprises sont confrontées à des défis spécifiques : une instabilité économique et politique notable, une faible industrialisation et une mauvaise gouvernance avec des structures souvent dominées par les PME. Sur l'ensemble du continent africain, les PME représentent plus de 90 % de l'ensemble des entreprises et contribuent significativement à l'emploi et à la création de richesse (Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE, 2022)¹. Ces facteurs contextuels uniques sont susceptibles de modifier l'adoption, la conception et l'efficacité des outils de contrôle. Pourtant, la littérature académique sur les pratiques du contrôle de gestion a majoritairement porté sur des entreprises occidentales ou des pays industrialisés, laissant un vide important concernant les réalités des économies subsahariennes.

D'après le père fondateur du contrôle de gestion, le contrôle de gestion peut être défini comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965)².

Le contrôle de gestion est donc un système essentiel permettant aux organisations de maîtriser leurs activités et d'atteindre leurs objectifs stratégiques. Il ne se limite pas à la simple mesure de la performance financière, mais englobe l'ensemble des dispositifs visant à influencer le comportement des acteurs de l'entreprise dans le sens de la stratégie définie. Bien que son importance soit universellement reconnue, la nature et l'intensité de ses pratiques varient considérablement d'une entreprise à l'autre et d'un contexte géographique à un autre.

Dans ce contexte, de nombreux travaux de recherche ont été réalisés ces dernières années afin notamment de faire l'état des lieux des pratiques et de confirmer éventuellement les idées émises. Dans le domaine du contrôle de gestion (CDG), la partie dominante de ces recherches porte sur la nature du CDG au sein des PME. Un nombre non négligeable de chercheurs se sont préoccupés à décrire et à expliquer la nature du CDG des PME dans différents contextes. Cependant, les recherches entreprises concernent en majorité l'observation des pratiques dans les pays développés. Dans les pays en développement, les études portant sur le CDG

¹ Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). (2022). *Dynamiques du développement en Afrique 2022 : Chaînes de valeur régionales pour une reprise durable*. Paris : Éditions OCDE

² Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard University Graduate School of Business Administration

des entreprises demeurent encore très rares. En Afrique en particulier, les quelques travaux existants analysent très souvent les déterminants de la nature du CDG à travers certains facteurs de contingence mais ne semblent pas faire également allusion à l'influence des facteurs de contingence socioculturelle (Chenhall, 2003³; Oyadomari et al. 2020⁴).

Cette recherche se propose de combler ce manque en examinant les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes.

L'objectif de l'étude est double : d'une part, identifier les facteurs de contingence qui expliquent les pratiques du contrôle de gestion ; d'autre part, identifier les facteurs de diffusion des pratiques du contrôle de gestion. La question centrale de cette étude est la suivante :

Quels sont les facteurs de contingence et de diffusion des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises ?

De cette question centrale, sont déclinées les questions spécifiques suivantes :

- « Quels sont les facteurs qui expliquent la diversité et l'adoption des pratiques de contrôle de gestion dans les PME tchadiennes ?
- « Comment les facteurs contingents influencent-ils la diffusion des pratiques de contrôle de gestion dans les PME tchadiennes par rapport à d'autres contextes similaires ?
- « Comment les différents facteurs contingents interagissent-ils pour façonner la diffusion et la mise en œuvre des pratiques de contrôle de gestion au sein des PME tchadiennes ?

Pour répondre à cette question, nous faisons une revue de la littérature en commençant par les travaux sur les facteurs de contingence et ensuite ceux sur les facteurs de diffusion des pratiques de contrôle de gestion.

Cette revue de littérature propose une analyse approfondie des pratiques de contrôle de gestion (CG) dans les entreprises en s'appuyant sur une synthèse rigoureuse des travaux académiques. Elle couvre d'abord les grandes écoles de pensée structurant la discipline, puis décrit les différentes formes que le contrôle de gestion peut prendre.

L'étude met l'accent sur deux catégories principales de facteurs qui influencent ces pratiques : les facteurs de contingence, liés aux caractéristiques spécifiques des organisations telles que

3 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. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

4 Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Lima, M. P. (2020). *Factors influencing management control systems: A systematic review*. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(2), 223-248)

la taille, le secteur d'activité ou la culture d'entreprise, et les facteurs de diffusion, qui expliquent comment et pourquoi les pratiques se propagent au sein des organisations.

Enfin, la revue s'intéresse particulièrement aux outils supportant le contrôle de gestion, notamment les tableaux de bord, qui restent sous-exploités malgré leur rôle important et leurs nombreuses perspectives d'évolution.

1. Compréhension des concepts clés et revue théorique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion constitue un domaine central en sciences de gestion, caractérisé par une diversité de définitions reflétant l'évolution des pratiques managériales et des attentes organisationnelles. Une analyse approfondie des principales définitions proposées offre un éclairage sur les fondements conceptuels du contrôle de gestion et ses mutations.

Dans ses premières conceptualisations, le contrôle de gestion est avant tout perçu comme un ensemble d'outils techniques destinés à garantir la performance organisationnelle par la correction des écarts entre résultats obtenus et objectifs fixés. Cette conception instrumentale, présente notamment dans les approches initiales, insiste sur la dimension normative du contrôle, où la finalité est principalement corrective. Ainsi, Anthony (1965)⁵ définit 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 réaliser les objectifs de l'organisation ». Cette définition, aujourd'hui classique, met en exergue deux critères clés : l'efficacité (atteinte des objectifs) et l'efficience (optimisation des moyens). Elle souligne ainsi le rôle central du contrôle de gestion dans l'allocation optimale des ressources.

Cependant, cette définition reste essentiellement tournée vers une fonction administrative, centrée sur la mesure de la performance et la surveillance des opérations, sans intégrer pleinement la dimension humaine ou stratégique. À ce titre, la définition issue du Plan Comptable Général français (1982)⁶ renforce cette vision en insistant sur la production périodique de données chiffrées pour permettre la prise de décision corrective. Une telle approche privilégie davantage l'aspect quantitatif et réactif du contrôle de gestion, réduisant potentiellement son rôle à celui d'un système d'information comptable.

La définition d'Anthony et Govindarajan (2007)⁷ marque une inflexion majeure en intégrant explicitement la dimension managériale : le contrôle de gestion devient un processus permettant aux dirigeants d'influencer les comportements organisationnels pour assurer la

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

6 Plan Comptable Général (1982). *Plan Comptable Général français*. Ministère de l'Économie, des Finances et du Budget.

7 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). McGraw-Hill Education

mise en œuvre efficace et efficiente de la stratégie. Cette orientation souligne le rôle du contrôle de gestion comme levier d'action managériale, dépassant la simple fonction de reporting pour devenir un vecteur d'alignement stratégique. Toutefois, elle demeure centrée sur l'influence exercée par la hiérarchie, laissant parfois dans l'ombre les dynamiques transversales ou informelles qui sont également constitutives des pratiques de contrôle.

Bouquin (2019)⁸ propose une conceptualisation plus systémique, définissant le contrôle de gestion comme un ensemble de processus et dispositifs orientant décisions, actions et comportements au regard des objectifs stratégiques, via l'utilisation de systèmes d'information adaptés. Cette définition élargit la compréhension du contrôle, insistant sur sa multidimensionnalité technique, organisationnelle et comportementale. Elle se rapproche ainsi des approches contemporaines qui insistent sur la complexité croissante des environnements organisationnels et la nécessité d'une cohérence interne forte.

Par ailleurs, Boisselier (2013)⁹ met en lumière la double vocation des systèmes d'information de contrôle, à la fois outil de pilotage et moyen d'orientation des comportements individuels et collectifs. Cette vision confirme la portée normative du contrôle de gestion tout en soulignant son rôle clé dans la coordination économique des ressources. Néanmoins, comme les définitions antérieures, elle tend à privilégier les mécanismes formels au détriment des dimensions informelles ou culturelles.

C'est précisément ce hiatus que tentent de combler Merchant et Van der Stede (2017)¹⁰ ainsi que Malmi et Brown (2008)¹¹, qui élargissent le champ du contrôle de gestion à l'ensemble des mécanismes, formels et informels, susceptibles d'orienter les comportements organisationnels. Leur approche intègre les composantes culturelles, administratives et stratégiques, révélant ainsi la richesse et la complexité des systèmes de contrôle dans les organisations contemporaines.

En somme, l'évolution des définitions du contrôle de gestion témoigne d'un glissement progressif d'une vision technique et normative vers une perspective plus large, intégrant les dimensions managériales, stratégiques et culturelles. Cette évolution conceptuelle est indispensable pour appréhender la complexité réelle du contrôle de gestion, notamment dans

⁸ Bouquin, H. (2019). *Le contrôle de gestion* (11e éd.). Pearson

⁹ Boisselier, S. (2013). *Le contrôle de gestion : Concepts, méthodes et pratiques*. Dunod

¹⁰ Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives* (4th ed.). Pearson

¹¹ Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions*. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300

des contextes organisationnels particuliers, où les contraintes économiques, institutionnelles et sociales influencent fortement les pratiques.

Dans cette optique, une compréhension fine du contrôle de gestion dans les PME tchadiennes nécessite de dépasser une lecture purement instrumentale pour intégrer la pluralité des facteurs contingents et la variété des mécanismes formels et informels qui façonnent les pratiques locales. Il convient ainsi d'adopter une approche holistique, combinant les apports théoriques classiques et contemporains, afin de saisir la manière dont le contrôle de gestion est conçu, diffusé et adapté dans ces organisations singulières.

1.1. Les approches théoriques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, tel que défini dans la littérature contemporaine, se présente d'abord comme un processus structuré respectant trois phases fondamentales : l'identification des fins à atteindre, la définition des missions et des ressources à mobiliser, puis la comparaison des résultats obtenus avec les objectifs fixés (Bouquin & Pesqueux, 2022)¹². Cette conception traditionnelle met en lumière une démarche séquentielle et normative visant à assurer la performance organisationnelle. Cette importance accordée au contrôle budgétaire, notamment par l'analyse des écarts et l'évaluation des performances, est également soulignée par Lambert et Sponem (2020)¹³, qui insistent sur le rôle central historique du contrôleur de gestion dans le suivi quantitatif des objectifs assignés.

La compréhension du contrôle de gestion s'enrichit lorsqu'on l'inscrit dans le cadre plus large du contrôle organisationnel, qui, selon Anthony et Govindarajan (2007)¹⁴, se décline en trois niveaux complémentaires : la planification stratégique, le contrôle de gestion lui-même, et le contrôle opérationnel. Cette hiérarchisation explicite la fonction médiatrice du contrôle de gestion, qui assure la cohérence entre les décisions stratégiques définissant les buts globaux et les activités opérationnelles concrètes. Ainsi, le contrôle de gestion ne se limite pas à la simple surveillance des ressources ; il garantit aussi que ces ressources sont utilisées de façon efficace et efficiente pour atteindre les objectifs organisationnels.

La transformation profonde du rôle du contrôle de gestion s'explique par la complexité accrue des environnements économiques, technologiques et socioculturels dans lesquels évoluent les entreprises. Cette complexité a conduit à une décentralisation des prises de décision visant à

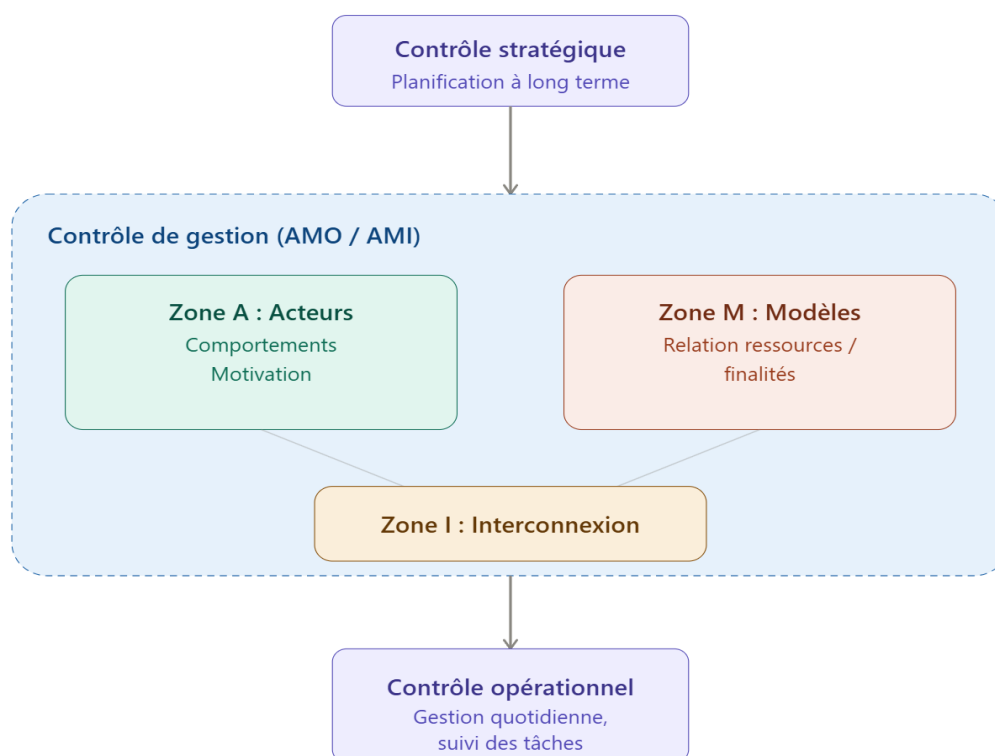
¹² Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (2022). *Contrôle de gestion : Concepts, outils et pratiques*. Éditions EMS

¹³ Lambert, C., & Sponem, S. (2020). « Le contrôle de gestion : un outil au cœur des organisations », *Revue Française de Gestion*, 46(289), 23-45

¹⁴ Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems (12th ed.)*. McGraw-Hill Education

rapprocher les centres décisionnels du marché, ce qui modifie la nature même du contrôle de gestion. Anthony et Govindarajan (2007)¹⁵ soulignent cette évolution en redéfinissant le contrôle de gestion comme un processus à travers lequel les managers influencent les comportements des membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies adoptées. Ce processus s'organise en trois temps : finalisation des objectifs, mise en action, puis post-évaluation des résultats et des performances.

Modèle conceptuel du contrôle de gestion



Source : Auteur

Par ailleurs, Simons (1995)¹⁶ apporte une contribution majeure en conceptualisant le contrôle organisationnel comme un ensemble de processus et procédures formels fondés sur l'information et utilisés par les managers pour maintenir ou transformer les configurations d'activités organisationnelles. Sa typologie des leviers de contrôle, systèmes de croyances (belief systems), systèmes de barrières (boundary systems), systèmes de contrôle diagnostique, et systèmes interactifs, révèle la pluralité des mécanismes combinés pour encadrer à la fois l'innovation, la prévention des comportements opportunistes, le suivi des objectifs, et le

¹⁵ Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). McGraw-Hill Education

¹⁶ Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press

dialogue ou apprentissage collectif. Ce modèle met l'accent sur la dimension dynamique et apprenante du contrôle de gestion, loin de l'image statique d'un simple instrument de mesure. En complément, la classification proposée par Ouchi (1979)¹⁷ et reprise par Macintosh et Quattrone (2010)¹⁸ distingue trois modalités principales de contrôle : la bureaucratie, le marché et les clans. Le contrôle bureaucratique repose sur la formalisation et la stabilité des tâches dans un environnement prévisible. Le contrôle par le marché s'appuie sur les mécanismes concurrentiels et les indicateurs de performance, tandis que le contrôle par les clans privilégie les valeurs partagées, les normes sociales et la culture organisationnelle, notamment lorsque les résultats sont difficiles à mesurer ou que les processus ne peuvent être complètement codifiés. Cette approche souligne l'importance des contextes culturels et sociaux dans la régulation des comportements organisationnels.

La distinction contemporaine entre contrôle de gestion opérationnel et stratégique, avancée par Burlaud et Simon (2022)¹⁹, éclaire davantage la diversité des fonctions du contrôle de gestion : le contrôle opérationnel s'occupe des décisions courantes nécessaires au bon fonctionnement, alors que le contrôle stratégique accompagne les choix à long terme, portant sur le positionnement et la croissance de l'entreprise. Cette dualité traduit la nécessité d'une interaction constante entre pilotage tactique et vision stratégique pour garantir la cohérence globale de l'organisation.

Dans ce paysage complexe, le rôle du contrôleur de gestion ne se limite plus à celui d'un simple gardien des chiffres ou de l'outil budgétaire. Il devient un partenaire de gestion, un facilitateur et un conseiller auprès des managers, mobilisant des compétences analytiques, communicationnelles et organisationnelles pour orchestrer la coordination et favoriser la prise de décision collaborative. Sa position intermédiaire lui permet de relier les différentes fonctions et niveaux hiérarchiques de l'entreprise, contribuant ainsi à un pilotage efficace.

Pour intégrer ces diverses dimensions, Bouquin et Pesqueux (2022)²⁰ reprennent le modèle AMI qui envisage le contrôle de gestion comme un ajustement permanent entre trois zones interdépendantes : la zone A centrée sur les acteurs et leurs comportements, la zone M consacrée à la modélisation des relations entre ressources et finalités, et la zone I assurant l'interconnexion entre les orientations stratégiques et les activités de terrain. Cette vision systémique illustre

¹⁷ Ouchi, W. G. (1979). « A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms », *Management Science*, 25(9), 833-848

¹⁸ Macintosh, N. B., & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach*. Wiley-Blackwell

¹⁹ Burlaud, A., & Simon, J.-L. (2022). *Le contrôle de gestion stratégique : Concepts et pratique*. Dunod

²⁰ Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (2022). *Contrôle de gestion : Concepts, outils et pratiques*. Éditions EMS

l'articulation entre facteurs humains, outils formels et objectifs stratégiques, soulignant la complexité inhérente au contrôle de gestion moderne.

Ces différents éléments peuvent se représenter par un schéma intégrateur où le contrôle stratégique établit les grandes orientations, auxquelles le contrôle de gestion, via le modèle AMI, fait correspondre des systèmes de pilotage adaptés (leviers de contrôle de Simons), tout en tenant compte des mécanismes sociaux de régulation (bureaucratie, marché, clans). Le contrôle opérationnel garantit enfin la mise en œuvre efficace des décisions prises. Les interactions entre ces composantes reflètent les liens étroits entre finalités stratégiques, comportements organisationnels et instruments de contrôle, justifiant théoriquement l'importance d'une approche multidimensionnelle et dynamique du contrôle de gestion.

Ainsi, la pluralité des modes de contrôle et leur articulation cohérente apparaissent essentielles pour répondre aux défis posés par la complexité croissante des environnements économiques et organisationnels. Le contrôle de gestion se révèle être à la fois un levier de gouvernance, un système d'apprentissage et un catalyseur de la coordination, contribuant tant à la cohérence à court terme qu'à la pérennité stratégique de l'organisation.

1.2. Les investigations empiriques

Les études empiriques consacrées au contrôle de gestion dans les PME offrent un panorama diversifié des pratiques et des dynamiques à l'œuvre, mettant en lumière à la fois des constats convergents et des spécificités contextuelles.

Tout d'abord, plusieurs travaux s'accordent pour souligner que les PME se caractérisent généralement par une forte centralisation du pouvoir décisionnel autour du dirigeant (Nobre & Zawadzki)²¹. Ce dernier cumule souvent plusieurs fonctions et témoigne d'une réticence à déléguer certaines responsabilités stratégiques ou opérationnelles. Cette organisation simple tend à limiter le recours à des dispositifs formalisés de contrôle de gestion, bien que ceux-ci ne soient pas absents. En effet, ces outils peuvent jouer un rôle clé dans le pilotage, la prise de décision et le suivi des performances, mais leur adoption reste conditionnée par la structure organisationnelle et le degré d'implication du dirigeant.

La littérature montre en outre que cette configuration évolue avec la croissance de l'entreprise. À mesure que le dirigeant ne peut plus superviser directement toutes les activités, des mécanismes plus formalisés émergent progressivement (Nobre & Zawadzki, 2015.op.cit.;

²¹ Nobre, T., & Zawadzki, R. (2015). Management control systems in small and medium enterprises: empirical evidence from Brazil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(23), 116–129

Davila, Foster & Oyon, 2009)²². Ces derniers incluent notamment la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord, outils essentiels à la maîtrise des coûts et au pilotage stratégique. Cette tendance rejoint également les postulats de la théorie de la contingence, qui insiste sur l'adaptation des systèmes de contrôle aux caractéristiques spécifiques de chaque organisation. Toutefois, il est important de souligner que, selon Davila et ses collègues (2009.op.cit.), l'utilisation de ces outils diffère notablement entre PME et grandes entreprises, en raison notamment de contraintes financières, humaines et technologiques propres aux plus petites entités.

Le contexte africain apporte une dimension supplémentaire à cette problématique. Plusieurs recherches font état d'un développement encore inégal du contrôle de gestion au sein des entreprises locales (Ndemewah & Hiebl, 2022)²³. Les grandes firmes, souvent des filiales de groupes internationaux, disposent généralement de dispositifs plus formalisés, tandis que les PME locales restent fréquemment dans une phase embryonnaire d'implémentation. Cette situation s'explique en partie par des facteurs institutionnels, économiques et culturels spécifiques aux pays en développement, qui influencent profondément la conception et l'usage des systèmes de contrôle (Hopper, Tsamenyi, Uddin & Wickramasinghe, 2009)²⁴. Par exemple, le manque de qualifications des dirigeants et l'insuffisance des systèmes d'information apparaissent comme des obstacles majeurs à l'essor de pratiques de contrôle efficaces.

Par ailleurs, les organisations publiques et parapubliques africaines révèlent des particularités structurelles qui contraignent la portée du contrôle de gestion. Le poids des pouvoirs publics dans les nominations, la prédominance des enjeux politiques et la faiblesse des mécanismes d'évaluation limitent souvent les fonctions du contrôle à un simple suivi budgétaire et à la vérification des dépenses (Waweru, 2010 ; Ndemewah & Hiebl, 2022)²⁵. Cela fragilise le développement de dispositifs plus globaux orientés vers l'apprentissage organisationnel, le pilotage stratégique et l'amélioration continue, ce qui soulève des questions quant à l'efficacité globale de ces systèmes dans ce secteur.

En synthèse, ces enquêtes empiriques démontrent que les pratiques de contrôle de gestion dans les PME varient fortement en fonction de la taille de l'entreprise, de son environnement

22 Davila, A., Foster, G., & Oyon, D. (2009). *Management control systems in early-stage startup companies*. *Accounting Review*, 84(4), 1239–1268

23 Ndemewah, F., & Hiebl, M. R. W. (2022). *Control and management accounting practices in African firms: a review and future research directions*. *Journal of African Business*, 23(1), 45–65

24 Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). *Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), 469–514

25 Waweru, N. M. (2010). *Institutional pressures and management accounting innovations adoption in the public sector: case study of Kenya*. *International Journal of Public Sector Management*, 23(5), 424–442

institutionnel, des compétences managériales disponibles ainsi que du degré de développement économique national. Si la littérature met en évidence des tendances générales, telles que la formalisation progressive liée à la croissance, elle souligne aussi la nécessité d'adapter les outils aux contextes locaux, notamment dans les pays africains. Cette diversité d'expériences illustre l'importance d'une analyse approfondie des facteurs contextuels spécifiques, élément crucial pour comprendre les freins et leviers de diffusion du contrôle de gestion, notamment dans le cas particulier des entreprises tchadiennes

2. Les modèles génériques et les facteurs de contingence des pratiques de contrôle de gestion

L'organisation et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion peuvent être synthétisés en faisant référence aux modèles génériques et l'état de ses facteurs généraux de contingence, en revoyant les situations possibles de contrôle ainsi que les styles de contrôle en œuvre dans les pays développés et dans les pays en développement. Nous mettrons l'accent sur les modèles génériques et les facteurs de contingence dans cette section.

2.1. Les modèles génériques

La littérature contemporaine sur les modèles de contrôle de gestion distingue traditionnellement deux grandes approches génériques, dont les caractéristiques, avantages et limites méritent d'être analysés et discutés.

D'une part, le modèle dit financier trouve ses racines dans la tradition comptable et budgétaire (Lambert & Sponem, 2020)²⁶. Ce modèle confère au contrôleur de gestion un rôle centré sur l'expertise en calcul économique : mesurer la performance à travers des indicateurs financiers, analyser les coûts, élaborer les budgets et fournir des outils de suivi strictement liés aux résultats économiques. Dans cette perspective, les centres opérationnels sont appréhendés principalement via des données quantifiables et financières, ce qui permet un pilotage rigoureux des coûts et une évaluation chiffrée de la performance organisationnelle. Toutefois, plusieurs auteurs révèlent les limites intrinsèques de ce modèle, notamment son incapacité à intégrer les dimensions humaines, sociales et comportementales essentielles à la compréhension globale de la performance (Simons, 1995²⁷; Malmi & Brown, 2008²⁸).

²⁶ Lambert, C., & Sponem, S. (2020). Deux modèles génériques du contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 46(287), 45–62

²⁷ Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press

²⁸ Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300

D'autre part, le modèle stratégique-opérationnel propose une vision plus large et intégrée du contrôle de gestion (Lambert & Sponem, 2020.op.cit.). Ici, le contrôleur devient un véritable partenaire des managers opérationnels, agissant comme un facilitateur de la traduction des orientations stratégiques en actions concrètes (Kaplan & Norton, 2008²⁹). Le contrôle dépasse le simple suivi des résultats pour englober l'apprentissage organisationnel, la coordination des acteurs et l'amélioration continue des processus. Cette approche valorise également les aspects intangibles, tels que la diffusion des connaissances, l'alignement des comportements avec la stratégie, et la coopération entre les parties prenantes (Merchant & Van der Stede, 2017³⁰). Néanmoins, bien que ce modèle paraisse plus adapté aux environnements dynamiques et complexes, sa mise en œuvre requiert une maturité organisationnelle plus élevée, ainsi qu'une culture d'entreprise favorable à la confiance et à la coopération, conditions parfois difficiles à réunir.

Ces deux modèles, souvent présentés comme antagonistes, ne sauraient être envisagés de manière exclusive. Il apparaît, selon de nombreux travaux, que les pratiques de contrôle de gestion les plus efficaces résultent d'une intégration équilibrée des dimensions financières et stratégique-opérationnelles (Bouquin & Pesqueux, 2022³¹). Cette combinaison permet de bénéficier de la rigueur analytique du modèle financier tout en incorporant la flexibilité et la dimension humaine mises en avant par le modèle stratégique. Cependant, le degré de cette intégration varie fortement en fonction du contexte organisationnel, des caractéristiques propres à l'entreprise (taille, secteur, culture) et des contraintes externes auxquelles elle fait face.

Par ailleurs, la configuration organisationnelle du contrôle de gestion reflète cette diversité. Deux positions principales sont identifiées : la position dite fonctionnelle, où le contrôle de gestion est rattaché à la direction financière ou directement intégré à la direction générale, et la position dite conseil ou d'état-major, où le contrôleur joue un rôle consultatif, fournissant des analyses et recommandations stratégiques (Bouquin & Pesqueux, 2022.op.cit.). Chacune de ces configurations présente des atouts mais aussi des faiblesses, notamment en termes d'influence sur la prise de décision et d'autonomie.

Enfin, la réussite de la mise en œuvre du contrôle de gestion repose sur plusieurs conditions clés : une stratégie clairement définie et partagée, des objectifs précis et cohérents, ainsi que

29 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage*. Harvard Business School Press

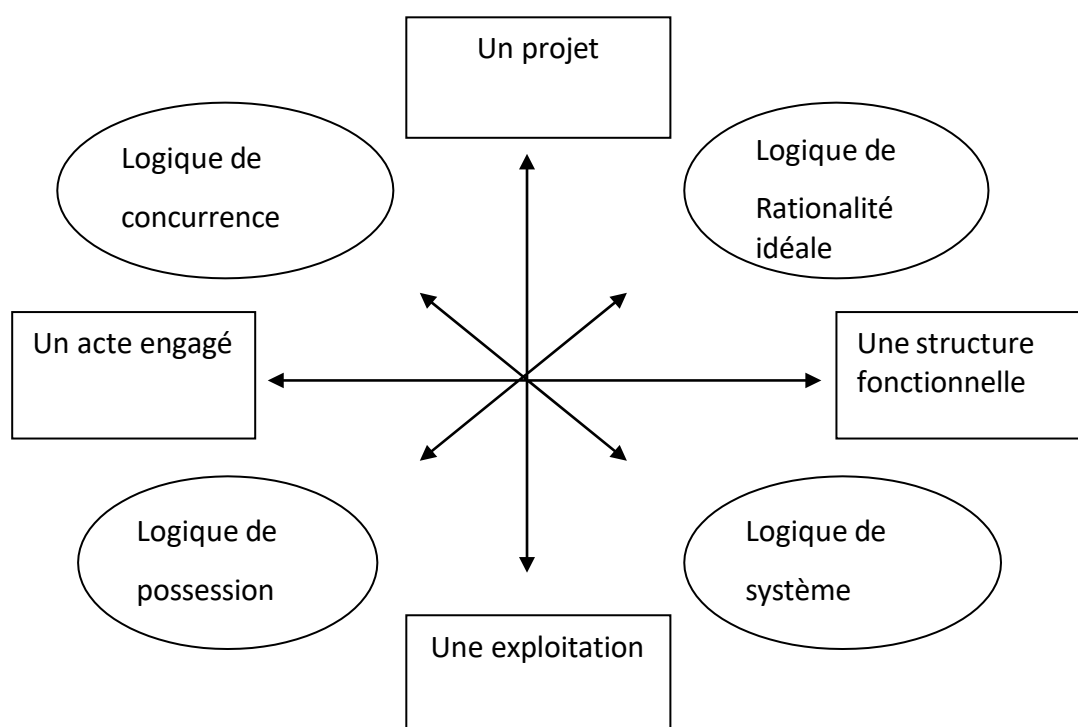
30 Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4e éd.). Pearson

31 Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (2022). *Contrôle de gestion: Concepts, méthodes et pratiques* (9e éd.). Dunod

des indicateurs pertinents permettant de mesurer efficacement les résultats. Ces éléments sont indispensables pour assurer la cohérence et la performance des dispositifs de contrôle.

En conclusion, la diversité des modèles et pratiques observés illustre la forte influence des facteurs de contingence dans le contrôle de gestion, notamment la taille de l'entreprise, son secteur d'activité, sa culture et son environnement institutionnel. Cette variabilité souligne l'importance d'une adaptation fine des systèmes de contrôle aux spécificités locales, en particulier dans les économies en développement telles que le Tchad. L'étude approfondie de ces particularités contextuelles est ainsi essentielle pour comprendre les défis et opportunités liés à l'implantation du contrôle de gestion dans ces organisations.

Graphique 1: carte des cohérences



Source : nous même

2.2. Les facteurs de contingence

La mondialisation des économies et l'intensification des échanges internationaux placent le contrôle de gestion au cœur d'un contexte marqué par la tension entre standardisation globale et spécificités culturelles locales. Comme l'ont démontré Hofstede, Hofstede et Minkov (2010)³², cette dualité impose aux entreprises opérant à l'international un arbitrage permanent

³² Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations: Software of the mind* (3rd ed.). McGraw-Hill

entre universel et particulier, normes formelles et pratiques culturelles informelles. Ce constat souligne le rôle central de la culture organisationnelle et nationale en tant que facteur de contingence majeur influençant les modalités et l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion. Au-delà de la culture, la littérature identifie une multiplicité de facteurs contingents. Parmi ceux-ci, la taille de l'entreprise est unanimement reconnue comme déterminante. Mintzberg (2018) analyse comment l'augmentation de la taille organisationnelle s'accompagne d'une complexification structurelle, marquée par une spécialisation plus fine et un développement accru des fonctions administratives et de contrôle. Cette complexité génère des besoins spécifiques en termes de dispositifs de contrôle, ce qui trouve un écho particulier dans le contexte tchadien où les disparités de taille entre entreprises sont importantes. Néanmoins, cette relation ne saurait être mécanique ; les effets de la taille dépendent aussi de facteurs tels que la technologie et la culture interne (Chenhall, 2003)³³.

La technologie apparaît ainsi comme un autre vecteur essentiel du modèle contingent. Chenhall (2003.op.cit.) insiste sur la nécessité d'adapter le contrôle de gestion au degré de sophistication technologique et à l'incertitude environnementale. Dans les environnements technologiquement avancés, les systèmes doivent promouvoir la flexibilité, l'innovation et l'apprentissage. Or, les entreprises africaines, dont celles du Tchad, naviguent souvent entre contraintes technologiques et dépendance envers des acteurs industriels externes, ce qui limite leur capacité à implémenter des systèmes de contrôle sophistiqués et flexibles. Cette situation souligne une difficulté structurelle à concilier exigences contemporaines et ressources disponibles.

Par ailleurs, la qualification des employés et dirigeants constitue un levier fondamental. Les compétences techniques et managériales conditionnent la capacité à concevoir, utiliser et interpréter efficacement les outils de contrôle (Hopper et al., 2009)³⁴. La rareté ou l'inadéquation des compétences peut ainsi freiner la diffusion et la pertinence des pratiques de gestion formalisées.

D'autres dimensions contextuelles, telles que le secteur d'activité, la forme juridique de l'entreprise, le profil du dirigeant et l'environnement institutionnel, complètent ce panorama (Ndemewah & Hiebl, 2022)³⁵. Ces variables influencent fortement les choix des mécanismes

33 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

34 Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). *Management control in developing countries: what is known and future research directions*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(1), 2-19

35 Ndemewah, P., & Hiebl, M. R. W. (2022). *Management control systems in developing countries: Insights and research directions*. *Critical Perspectives on Accounting*, 85, 102330

de contrôle en fonction des impératifs stratégiques, réglementaires et culturels propres à chaque secteur ou forme organisationnelle. Par exemple, les entreprises publiques ou parapubliques peuvent privilégier des dispositifs plus formalisés, tandis que les petites entreprises familiales favoriseront des modes plus informels ou relationnels.

Dans le contexte africain, et plus spécifiquement tchadien, les recherches de Kamdem (2013)³⁶ mettent en exergue l'importance des valeurs culturelles, réseaux sociaux et logiques communautaires dans la formation des pratiques organisationnelles. La dimension sociale renforce la pertinence d'approches du contrôle tenant compte des relations interpersonnelles et des logiques de confiance.

À ce propos, la question de la confiance est abordée de manière nuancée par Khlif et Achek (2016)³⁷, qui distinguent trois formes complémentaires : la confiance fondée sur les intérêts économiques (favorisant les mécanismes formels et mesurables), la confiance morale (reposant sur des valeurs partagées) et la confiance comportementale (soutenant la coopération entre membres). Cette typologie permet de mieux comprendre comment les systèmes de contrôle doivent s'adapter aux dynamiques sociales internes, en particulier dans des environnements où la formalisation est limitée ou perçue avec défiance.

L'ensemble de ces éléments suggère qu'il n'existe pas de modèle universel applicable en toutes circonstances, particulièrement dans le cas des économies en développement caractérisées par une grande diversité organisationnelle et environnementale. Les pratiques de contrôle de gestion se construisent ainsi à partir d'un équilibre complexe entre facteurs internes (taille, technologie, compétences) et externes (culture, environnement institutionnel, secteur d'activité).

Enfin, il convient de souligner que les modèles traditionnels du contrôle de gestion ont été développés principalement à partir d'études menées dans des contextes économiquement avancés, limitant ainsi leur transposabilité automatique aux pays émergents. Cette observation justifie un renouvellement des approches théoriques et empiriques visant à intégrer explicitement les contingences propres au Tchad, notamment le secteur d'activité et la nature de l'entreprise, variables retenues dans cette recherche comme facteurs clés.

36 Kamdem, A. (2013). *Culture and management in Africa: The influence of culture on organizational practices*. *African Journal of Business Management*, 7(22), 2119-2127

37 Khlif, H., & Achek, I. (2016). *Trust and management control systems: A review*. *International Journal of Business and Management*, 11(9), 50-62

3. Les facteurs de diffusion des pratiques de contrôle de gestion.

Nous abordons d'abord dans cette section les styles de contrôle en œuvre dans les pays en développement tel que le Tchad avant d'aborder la diffusion des pratiques et instruments de contrôle de gestion.

3.1. Les styles de contrôle en œuvre dans les pays en développement

Le contrôle de gestion, dans les grandes entreprises des pays développés, se caractérise traditionnellement par une forte formalisation et une complexité adaptée à la taille et à la décentralisation organisationnelle. Simons (1995)³⁸ distingue ainsi deux styles centraux : le contrôle diagnostique, centré sur le suivi des objectifs et l'évaluation des performances, et le contrôle interactif, qui favorise l'apprentissage organisationnel, l'innovation et l'adaptation stratégique. Ces approches sont largement soutenues par un niveau élevé de qualification des dirigeants et des managers, ce qui permet une appropriation fine et dynamique des outils de pilotage (Argyris & Schön, 1996)³⁹. Par ailleurs, la diffusion généralisée de pratiques participatives et la responsabilisation accrue des acteurs renforcent la capacité d'apprentissage organisationnel.

En revanche, dans les pays en développement, la situation est plus contrastée. Hopper et al. (2009)⁴⁰ mettent en lumière la prévalence d'un contrôle de gestion moins formalisé, souvent limité par des contraintes institutionnelles, technologiques, économiques et culturelles. Cette moindre formalisation contribue à freiner les capacités des entreprises locales à gérer efficacement leurs processus opérationnels et à créer de la valeur. Ndemewah et Hiebl (2022)⁴¹ confirment une fracture marquée entre les entreprises multinationales, bénéficiant de systèmes de contrôle sophistiqués proches des standards internationaux, et les PME locales, souvent dépourvues de telles ressources.

Cette disparité invite à une réflexion plus nuancée sur la transposition des modèles occidentaux dans les contextes africains, notamment au Tchad. Le contrôle de gestion y évolue ainsi dans un environnement intermédiaire : les grandes entreprises, notamment les filiales de groupes internationaux, adoptent progressivement des systèmes plus formalisés, tandis que les PME

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

39 Argyris, C., & Schön, D. A. (1996). *Organizational learning II: Theory, method, and practice*. Addison-Wesley

40 Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). *Management control in developing countries: What is known and future research directions*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(1), 2-19

41 Ndemewah, P., & Hiebl, M. R. W. (2022). *Management control systems in developing countries: Insights and research directions*. *Critical Perspectives on Accounting*, 85, 102330

locales demeurent sur des modes de contrôle plus rudimentaires ou informels, liés aux contraintes de ressources et de compétences.

Un aspect fondamental ressort de l'analyse : la dimension interculturelle et sociale joue un rôle clé dans la structuration des pratiques de contrôle (Kamdem, 2013)⁴². Dans les économies africaines, la coexistence d'entreprises nationales et étrangères, conjuguée à une forte diversité ethnique et linguistique, génère une multiplicité de cultures organisationnelles. Ces dernières intègrent fréquemment des logiques relationnelles fortes, basées sur les réseaux sociaux, les solidarités communautaires et les valeurs locales. Cette réalité remet en question la simple importation de mécanismes de contrôle formels issus des pays développés, parfois inadaptés ou inefficaces dans ces environnements (Hopper et al., 2009. op.cit.; Ndemewah & Hiebl, 2022.op.cit.).

Par ailleurs, la moindre formalisation du contrôle dans les économies en développement s'explique aussi par des limitations pratiques : faiblesse des systèmes d'information, rareté des contrôleurs spécialisés, polyvalence des responsables financiers (souvent multifonctions), ainsi que contraintes budgétaires récurrentes. Ceci traduit un modèle de contrôle davantage centré sur des pratiques empiriques, plus souples mais potentiellement moins rigoureuses.

La littérature montre cependant que ces différences ne sauraient être simplement interprétées comme des lacunes, mais reflètent plutôt une adaptation contingente aux réalités locales. Dans ce cadre, la notion de canal de diffusion des pratiques de contrôle apparaît essentielle. Identifier les vecteurs par lesquels les outils, méthodes et savoir-faire managériaux se diffusent, qu'il s'agisse de réseaux professionnels, de partenariats avec des entreprises étrangères ou d'initiatives publiques, permettra de mieux comprendre les dynamiques de modernisation au sein des économies en développement.

Ainsi, cette revue souligne la nécessité d'approches théoriques et empiriques renouvelées qui prennent en compte la complexité culturelle, institutionnelle et économique spécifique au Tchad et aux pays similaires. Une analyse comparative enrichie permettrait non seulement de caractériser les styles de contrôle actuels, mais aussi d'éclairer les leviers susceptibles d'améliorer leur diffusion et leur appropriation dans les PME nationales.

En conclusion, le contrôle de gestion dans les pays en développement oscille entre héritage des modèles formels occidentaux et réalités locales complexes. Comprendre cette dualité est un

⁴² Kamdem, A. (2013). *Culture and management in Africa: The influence of culture on organizational practices*. *African Journal of Business Management*, 7(22), 2119-2127

préalable indispensable pour concevoir des systèmes de contrôle adaptés, efficaces et soutenables dans ces contextes.

3.2. Diffusion des pratiques et instruments de contrôle de gestion

L'adoption et la diffusion des outils et pratiques de contrôle de gestion sont largement influencées par le contexte économique, institutionnel et culturel dans lequel évoluent les organisations. Les modèles issus des pays développés ne peuvent être transposés mécaniquement aux pays en développement en raison de différences structurelles importantes telles que la composition sectorielle, les niveaux technologiques, la qualité des systèmes éducatifs ou encore l'environnement institutionnel (Damanpour & Schneider, 2009)⁴³. Cette complexité impose de recourir à plusieurs cadres théoriques complémentaires pour appréhender ces phénomènes.

La théorie de la diffusion des innovations de Rogers (2003)⁴⁴ constitue un cadre fondamental dans ce domaine. Selon lui, cinq caractéristiques principales influencent l'adoption d'une innovation : l'avantage relatif perçu, la compatibilité avec les pratiques existantes, la complexité d'utilisation, la possibilité d'expérimentation préalable (trialability) et l'observabilité des résultats. Bien que développée initialement pour les innovations technologiques, cette approche est aujourd'hui mobilisée pour analyser les innovations managériales, dont les pratiques de contrôle de gestion (Damanpour & Schneider, 2009.op.cit.).

Par ailleurs, la théorie de la contingence apporte une explication du caractère contextuel des systèmes de contrôle, en lien avec la taille, la stratégie ou la technologie organisationnelle. Toutefois, elle demeure limitée pour expliquer les dynamiques sociales et institutionnelles sous-jacentes aux processus d'adoption ou de rejet (Otley, 1999.)⁴⁵. En complément, l'approche néo-institutionnelle permet de saisir les pressions externes et les mécanismes d'isomorphisme qui façonnent les pratiques managériales (DiMaggio & Powell, 1983)⁴⁶.

Ce dernier cadre souligne trois formes d'isomorphisme influentes dans la diffusion des pratiques : coercitif (pressions réglementaires, clients, actionnaires), normatif (professionnalisation, normes professionnelles) et mimétique (imitation face à l'incertitude).

43 Damanpour, F., & Schneider, M. (2009). Characteristics of innovation and innovation adoption in public organizations: Assessing the role of managers. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(3), 495–522

44 Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations* (5th ed.). Free Press

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

46 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

Suchman (1995)⁴⁷ enrichit cette perspective en distinguant différentes formes de légitimité organisationnelle, pragmatique, morale et cognitive, qui motivent l'adoption parfois stratégique d'outils non uniquement pour leurs performances intrinsèques mais aussi pour renforcer la reconnaissance sociale.

Dans les pays en développement, les facteurs d'adoption et de diffusion des pratiques de contrôle s'inscrivent donc dans une matrice multidimensionnelle combinant caractéristiques internes (taille, ressources, compétences), pressions environnementales spécifiques et dimensions culturelles. Par exemple, les travaux de Moalla (2007)⁴⁸ sur la Tunisie confirment l'importance du rôle des acteurs organisationnels tels que consultants externes, maisons-mères et réseaux professionnels dans la diffusion de méthodes comme l'Activity-Based Costing (ABC).

De manière similaire, Ndemewah et Hiebl (2022)⁴⁹ mettent en lumière l'influence prépondérante des filiales de groupes internationaux, des cabinets de conseil ainsi que des organismes de formation dans les pays africains, soulignant que ces acteurs jouent un rôle d'accélérateur des changements managériaux via la promotion des standards internationaux. Ce constat s'inscrit dans une littérature plus large sur la modernisation des entreprises africaines confrontées à une double nécessité : s'adapter aux exigences mondiales tout en tenant compte des contraintes locales (Hopper et al., 2009)⁵⁰.

Par ailleurs, la diffusion des technologies numériques dans les entreprises africaines illustre un cas spécifique où la vision stratégique des dirigeants, les ressources internes, l'environnement concurrentiel et les pressions institutionnelles convergent pour favoriser l'adoption (Awa, Ojiabo, & Orokor, 2017)⁵¹. Ces études soulignent que facteurs techniques, humains et institutionnels interagissent étroitement, rendant tout modèle linéaire insuffisant.

Critiquement, bien que ces approches théoriques fournissent des grilles d'analyse pertinentes, elles ne prennent que partiellement en compte les contraintes endogènes propres à certains pays en développement, telles que la faiblesse des infrastructures, l'instabilité politique, ou encore

47 Suchman, M. C. (1995). *Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches*. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610

48 Moalla, S. (2007). *Adoption des innovations en comptabilité de gestion: Le cas de la méthode ABC en Tunisie*. *Revue Française de Comptabilité*, (399), 57–62

49 Ndemewah, P., & Hiebl, M. R. W. (2022). *Management control systems in developing countries: Insights and research directions*. *Critical Perspectives on Accounting*, 85, 102330

50 Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). *Management control in developing countries: What is known and future research directions*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(1), 2–19

51 Awa, H. O., Ojiabo, U., & Orokor, P. (2017). *Integrating TAM and TOE frameworks and expanding their characteristic constructs for e-commerce adoption by SMEs*. *Journal of Science and Technology Policy Management*, 8(1), 76–94

les particularismes culturels locaux qui peuvent freiner la diffusion et l'appropriation pleine des innovations managériales (Kamdem, 2013)⁵².

Cette synthèse montre que l'étude des pratiques de contrôle de gestion dans des contextes comme le Tchad doit s'appuyer sur une compréhension fine des interactions entre facteurs organisationnels internes, pressions institutionnelles et spécificités culturelles. L'identification des facteurs déclencheurs, moteurs et discriminants d'adoption constitue un enjeu majeur afin de proposer des modèles explicatifs adaptés et opérationnels permettant d'accompagner efficacement la modernisation des PME tchadiennes.

Conclusion

Cette revue de littérature a permis d'éclairer le rôle central des facteurs de contingence et de diffusion dans l'adoption, la diffusion et parfois le rejet des pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises. Sur le plan scientifique, elle confirme que la théorie de la contingence demeure un cadre fondamental pour analyser comment les caractéristiques internes des organisations, telles que la taille, la stratégie, la technologie ou la structure, influencent la conception et la mise en œuvre des systèmes de contrôle. Toutefois, ce seul cadre ne suffit pas à rendre compte des dynamiques sociales et institutionnelles complexes, notamment dans les contextes hétérogènes des pays en développement.

La théorie de la diffusion des innovations apporte une perspective complémentaire en analysant les mécanismes par lesquels les pratiques de contrôle se propagent via des facteurs tels que l'avantage relatif perçu, la compatibilité, la simplicité d'utilisation et l'observabilité des résultats. En intégrant également les notions d'isomorphisme institutionnel — coercitif, normatif et mimétique — cette approche souligne l'importance des pressions externes, des réseaux professionnels et des acteurs clés (consultants, groupes internationaux, institutions) dans le processus d'adoption.

Du point de vue managérial, ces résultats insistent sur la nécessité pour les dirigeants de comprendre et d'intégrer ces différents facteurs lors de la conception et de la sélection des outils de contrôle. La prise en compte des contingences organisationnelles permet d'adapter les pratiques aux besoins internes, tandis que la compréhension des mécanismes de diffusion facilite l'anticipation des réactions des parties prenantes et l'accompagnement du changement.

52 Kamdem, A. (2013). *Culture and management in Africa: The influence of culture on organizational practices*. *African Journal of Business Management*, 7(22), 2119–2127

Par ailleurs, la légitimité sociale et institutionnelle des pratiques apparaît comme un levier important pour leur appropriation durable.

Pour la recherche future, il est essentiel d'approfondir les analyses intégratives combinant facteurs de contingence et processus de diffusion, en particulier dans les contextes spécifiques des pays en développement où les contraintes institutionnelles et culturelles sont prononcées. Des investigations empiriques longitudinales et qualitatives pourraient éclairer les modalités d'interaction entre ces facteurs et les conditions favorisant la réussite ou l'échec des innovations en contrôle de gestion. En outre, l'impact des technologies numériques et la montée en puissance des approches agiles offrent des terrains prometteurs pour renouveler les modèles explicatifs.

En définitive, la poursuite de recherches rigoureuses et contextualisées contribuera à développer des cadres conceptuels robustes et opérationnels, capables d'accompagner les entreprises dans l'optimisation de leurs pratiques de contrôle de gestion, adaptées à leur environnement organisationnel et aux dynamiques d'évolution du marché

Références bibliographiques

1. Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16(3), 586–612.
2. Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University Press.
3. Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). McGraw-Hill Education.
4. Argyris, C., & Schön, D. A. (1996). *Organizational learning II: Theory, method, and practice*. Addison-Wesley.
5. Awa, H. O., Ojiabo, U., & Orokor, P. (2017). Integrating TAM and TOE frameworks and expanding their characteristic constructs for e-commerce adoption by SMEs. *Journal of Science and Technology Policy Management*, 8(1), 76–94.
6. Boisselier, S. (2013). *Le contrôle de gestion : Concepts, méthodes et pratiques*. Dunod.
7. Bouquin, H. (2019). *Le contrôle de gestion* (11e éd.). Pearson.
8. Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (2022). *Contrôle de gestion : Concepts, outils et pratiques*. Éditions EMS.
9. Burlaud, A., & Simon, J.-L. (2022). *Le contrôle de gestion stratégique : Concepts et pratique*. Dunod.
10. 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.
11. Damanpour, F., & Schneider, M. (2009). Characteristics of innovation and innovation adoption in public organizations: Assessing the role of managers. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(3), 495–522.
12. Davila, A., Foster, G., & Oyon, D. (2009). Management control systems in early-stage startup companies. *Accounting Review*, 84(4), 1239–1268.
13. 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.
14. Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105–122.
15. Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations: Software of the mind* (3rd ed.). McGraw-Hill.
16. Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), 469–514.

17. Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). Management control in developing countries: what is known and future research directions. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(1), 2-19.
18. Kamdem, A. (2013). Culture and management in Africa: The influence of culture on organizational practices. *African Journal of Business Management*, 7(22), 2119-2127.
19. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage*. Harvard Business School Press.
20. Khelif, H., & Achek, I. (2016). Trust and management control systems: A review. *International Journal of Business and Management*, 11(9), 50–62.
21. Lambert, C., & Sponem, S. (2020). « Le contrôle de gestion : un outil au cœur des organisations », *Revue Française de Gestion*, 46(289), 23-45.
22. Lambert, C., & Sponem, S. (2020). Deux modèles génériques du contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 46(287), 45–62.
23. Macintosh, N. B., & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach*. Wiley-Blackwell.
24. Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
25. Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives* (4th ed.). Pearson.
26. Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4e éd.). Pearson.
27. Mintzberg, H. (2018). *Structure in fives: Designing effective organizations*. Prentice Hall.
28. Moalla, S. (2007). Adoption des innovations en comptabilité de gestion: Le cas de la méthode ABC en Tunisie. *Revue Française de Comptabilité*, (399), 57–62.
29. Ndemewah, F., & Hiebl, M. R. W. (2022). Control and management accounting practices in African firms: a review and future research directions. *Journal of African Business*, 23(1), 45–65.
30. Nobre, T., & Zawadzki, R. (2015). Management control systems in small and medium enterprises: empirical evidence from Brazil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(23), 116–129.
31. Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
32. Ouchi, W. G. (1979). « A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms », *Management Science*, 25(9), 833–848.
33. Plan Comptable Général (1982). *Plan Comptable Général français*. Ministère de l'Économie, des Finances et du Budget.
34. Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations* (5th ed.). Free Press.

35. Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
36. Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
37. Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
38. Tessier, S., & Otley, D. (2012). « A conceptual development of Simons' levers of control framework », *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185
39. Waweru, N. M. (2010). Institutional pressures and management accounting innovations adoption in the public sector: case study of Kenya. *International Journal of Public Sector Management*, 23(5), 424–442.