AGENCE FRANCOPHONE
- MAISON D'ÉDITION -

PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

Dr. Geo Patalet



Préface Pr. Yassine HILMI

Auteur : Geo Patalet

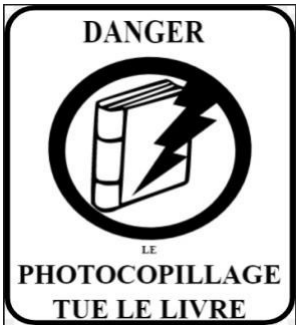
Pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes

AGENCE
FRANCOPHONE
MAISON D'ÉDITION

Pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes

ISBN: 978-9920-213-08-0

Édition 2026



Agence Francophone

Edition et impression
Adresse électronique : francophone.agence@gmail.com

PRÉFACE

La pérennité d'une entreprise se construit dans sa capacité à comprendre son environnement, à éclairer ses décisions et à transformer ses ambitions en résultats. Derrière cette exigence se pose une question fondamentale : comment organiser un pilotage qui conjugue maîtrise des ressources, cohérence stratégique et apprentissage collectif ? Cette question prend une résonance particulière lorsque les organisations évoluent dans des contextes où les instruments de gestion doivent encore trouver les conditions de leur pleine appropriation.

C'est à cette réflexion que nous convie **Dr. Geo PATALET** dans son ouvrage *Pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes*. Issu d'un travail de recherche doctorale, ce livre aborde un sujet dont la portée dépasse la seule dimension technique du contrôle de gestion. Il interroge les conditions dans lesquelles les entreprises peuvent structurer leur fonctionnement, renforcer leurs compétences et inscrire leur développement dans la durée.

Le premier intérêt de cet ouvrage tient à son ancrage dans les réalités tchadiennes. Les sciences de gestion s'enrichissent lorsqu'elles confrontent leurs modèles à la diversité des situations organisationnelles. Les instruments de pilotage prennent sens au sein d'une histoire, d'une culture et de rapports particuliers à l'autorité, à l'information et à la décision. En plaçant les entreprises tchadiennes au centre de son investigation, l'auteur contribue à une connaissance contextualisée des pratiques managériales et donne une visibilité scientifique à un terrain encore insuffisamment documenté.

Cette attention au contexte s'appuie sur une démarche associant une étude qualitative conduite auprès de dix entreprises et une enquête quantitative portant sur cent trente-quatre entreprises. Le rapprochement de ces deux approches permet de mettre en regard les perceptions des acteurs et les tendances observées dans les organisations étudiées. Il offre ainsi une lecture des pratiques attentive tant aux dispositifs formels qu'aux conditions concrètes de leur mise en œuvre.

Les analyses font apparaître une diversité de situations que toute réflexion sur la modernisation de la gestion doit prendre en considération. La taille des entreprises, leur nature juridique, leur organisation interne et la formation de leurs dirigeants constituent autant de dimensions qui éclairent les différences observées. L'ouvrage invite, à cet égard, à dépasser les prescriptions uniformes pour examiner les besoins, les ressources et les capacités propres à chaque organisation.

L'un des enseignements qui se dégagent de cette lecture concerne la place des compétences et de la culture managériale. Disposer d'un budget, d'un tableau de bord ou d'un dispositif de reporting ne suffit pas à garantir la qualité du pilotage. Encore faut-il que les informations produites soient comprises, discutées et mobilisées dans la décision. L'efficacité des outils dépend donc aussi de la capacité des acteurs à se les approprier, à en reconnaître les limites et à les faire évoluer au regard des objectifs poursuivis.

Cette perspective confère à l'ouvrage un intérêt qui dépasse le constat des insuffisances. Les pistes de professionnalisation des dirigeants, de structuration des fonctions de contrôle et de diffusion des connaissances ouvrent un espace de réflexion pour l'action. Elles rappellent que le développement des entreprises repose également sur la construction patiente de compétences, de procédures adaptées et de responsabilités clairement définies. Le contrôle de gestion trouve alors sa place dans une démarche plus large de consolidation organisationnelle.

La contribution de ce travail réside également dans les prolongements qu'il appelle. Sans prétendre épuiser la diversité du tissu entrepreneurial tchadien, les résultats présentés fournissent une base pour approfondir les comparaisons entre organisations, suivre l'évolution des pratiques et mieux comprendre les modalités de leur diffusion. Cette ouverture est précieuse : une recherche féconde apporte des éléments de réponse tout en donnant aux travaux futurs des questions mieux formulées.

Les chercheurs et les étudiants trouveront dans ces pages un terrain de réflexion sur les liens entre contexte et pratiques de gestion. Les dirigeants, les consultants et les acteurs de l'accompagnement des entreprises pourront y puiser des éléments pour interroger leurs dispositifs de pilotage et orienter leurs efforts de professionnalisation.

En rapprochant l'analyse scientifique des préoccupations des organisations, **Dr. Geo PATALET** apporte une contribution utile au débat sur la gestion des entreprises tchadiennes. Cet ouvrage invite à considérer la maîtrise de la gestion comme une capacité à construire et à transmettre. Puisse sa lecture nourrir les échanges entre le monde universitaire et les praticiens, et encourager des démarches de pilotage à la fois exigeantes, réfléchies et adaptées aux réalités du développement.

Pr. Yassine HILMI

Professeur d'enseignement supérieur à l'Université Chouaib Doukkali, Maroc
Directeur de la revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
Directeur de la revue Internationale des Sciences de la Gestion
Coordonnateur du congrès international de l'AMCCA

DÉDICACE

Je dédie cette thèse à toutes les personnes qui ont su croire en moi et m'encourager tout au long de ce parcours. En particulier, je souhaite consacrer ce travail à ma famille et à toute la jeunesse tchadienne dont les soutien indéfectibles et l'amour m'ont permis de surmonter les défis et de persévérer dans mes études.

À mes fils SERIA Médard et BIENVENU, qui incarnent mon espoir et ma détermination, cette recherche est aussi pour vous, afin que vous puissiez réaliser vos rêves avec la même passion et la même rigueur.

Je dédie également cette thèse aux professionnels du contrôle de gestion et aux acteurs du milieu entrepreneurial tchadien, dont la détermination à innover et à améliorer leurs pratiques est une source d'inspiration. Que cette étude puisse contribuer à enrichir vos réflexions et votre travail.

Enfin, à toutes les personnes qui m'ont apporté leur soutien, leurs conseils et leur amitié, je vous dédie ce travail en signe de gratitude et de reconnaissance.

REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à toutes les personnes qui ont contribué, par leur soutien et leur expertise, à l'élaboration de ma thèse doctorale sur le thème : "**Pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes".**

Tout d'abord, je dis un grand merci au staff de l'Université Dakar Bourguiba pour avoir bien voulu accepter mon inscription en thèse. Leur accueil chaleureux et leurs services ont facilité mon intégration dans cette institution.

Je remercie chaleureusement mon encadreur, le Professeur Alain AKANNI de l'Université Cheikh Anta Diop, pour sa précieuse guidance, ses conseils avisés et son soutien constant tout au long de ce parcours. Son engagement a été déterminant dans l'aboutissement de mes travaux.

Mes remerciements s'adressent également aux membres du jury, M. A, B, C, D, et E, pour avoir accepté d'évaluer mon travail et pour leurs critiques constructives qui m'ont permis d'améliorer la qualité de ma recherche.

Je souhaite aussi exprimer ma reconnaissance à Dr Ouei DIAKITE, dont l'aide lors des travaux de recherche et de rédaction a été inestimable. Son expertise et son soutien m'ont fortement aidé à surmonter les défis rencontrés.

Je remercie M. PAHIMI Padacke Albert, ancien Premier Ministre du Tchad, pour ses encouragements et son soutien moral, qui ont renforcé ma détermination à mener à bien ce projet.

Je suis reconnaissant envers Dr MAHOULI Heurang de l'Université de N'Djamena pour ses orientations et conseils avisés, qui ont enrichi ma réflexion et ma méthodologie de recherche.

Je tiens à remercier tout particulièrement mon fils SERIA Médard, qui a app*+0orté une contribution précieuse à l'analyse et à l'interprétation des données de l'enquête grâce à ses compétences en informatique.

Je n'oublie pas les sept experts qui ont administré le questionnaire dans les entreprises. Leur implication a été essentielle pour la collecte des données nécessaires à cette étude.

Je voudrais également adresser mes sincères remerciements à toutes les entreprises qui ont bien voulu participer à cette recherche. Une mention spéciale va aux interviewés qui ont accepté de m'introduire au sein de leurs structures et qui ont pris le temps de répondre à mes questions avec

enthousiasme et ouverture. Votre collaboration et votre disponibilité ont été essentielles pour la collecte des données, et vos éléments de réponse ont enrichi considérablement la qualité et la pertinence de cette étude. Merci d'avoir partagé vos expériences et vos réflexions sur les pratiques de contrôle de gestion dans vos entreprises. Votre contribution est inestimable et a grandement facilité l'élaboration de cette thèse.

Je remercie également mes amis, Alexis KOUASSI, Dr AMADOU Diawara et ZIANG Saint-Léon, pour leurs sages conseils et leur soutien indéfectible tout au long de ce processus.

Enfin, je tiens à exprimer ma gratitude au président de l'Assemblée Nationale du Tchad, M. ALI Kolotou Tchiami, pour son appui multiforme. Son soutien a grandement contribué à la réussite de mes recherches.

À tous, je vous remercie du fond du cœur pour votre aide et votre soutien. C’est grâce à vous que cette aventure scientifique a pu prendre forme et se concrétiser.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABM	Activity Based Management
ACS	Assurance Complémentaire de Santé
AGER	Agence d'Entretien Routier
AMO	Assurance Maladie Obligatoire
AMU	Assurance Maladie Universelle
ANIE	Agence Nationale chargée des importations et exportations
APE	Accords de Partenariat Economique
ARSTM	L'Académie Régionale des Sciences et Techniques de la Mer
BBZ	Budget Base Zéro
BEAC	Banque des États de l'Afrique centrale
BEAC	Banque des États de l'Afrique centrale
BSC	Balanced Scorecard
BTP	Bâtiments et Travaux Publics
BTP	Bâtiments et Travaux Publics
BVMAC	Bourse des Valeurs Mobilières de l'Afrique Centrale
CA	Conseil d'Administration
CARENA	Compagnie Abidjanaise de Réparation Navale
CECOQDA	Centre de Contrôle de Qualité des Denrées Alimentaires
CEMAC	Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
CERAP	Centre de Recherche et d'Action pour la Paix
CGRAE	Caisse Générale de Retraite des Agents de l'Etat
CHD	Classification hiérarchique descendante
CHU	Centre Hospitalier Universitaire

CK	Cost Killers
CLTT	Confédération Libre des Travailleurs du Tchad
CMU	Couverture Maladie Universelle
CNAM	Caisse Nationale de l'Assurance Maladie
CNPS	Caisse Nationale de Prévoyance Sociale
CNPT	Conseil National du Patronat du Tchad
CNRD	Centre National de la Recherche pour le Développement
COBAC	Commission Bancaire de l'Afrique Centrale
COBAC	Commission Bancaire de l'Afrique Centrale
CONFIET	Confédération Interprofessionnelle de la Filière Elevage au Tchad
CPAM	Caisse Primaire d'Assurance Maladie
CPPE	Centre de Protection de la Petite Enfance
CSU	Couverture Sanitaire Universelle
DCGAI	Direction de Contrôle de Gestion et d'Audit Interne
DCI	Dénomination Commune Internationale
DG	Directeur Général
DGAC	Direction générale d'aviation civile
DTS	Dépenses Totales de Santé
EFE	Entreprise Franche D'Exportation
EI	Entreprise individuel
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
EVA	Economic Value Added
FAO	Food and Agriculture Organisation
FCFA	Sigle de franc de la communauté financière africaine

GE	Grandes Entreprises
GIE	Groupement d'intérêt économique
IDH	Indice du Développement Humain
IES	Institut d'Ethnosociologie
IFEF	Institut de Formation et d 'Education Féminine
INFS	Institut National de Formation Sociale
INS	Institut National de Statistiques
INSEED	Institut National de la Statistique, des Etudes Economiques et Démographies
IPS	Institution de Prévoyance Sociale
IRD	Institut de Recherche pour le Développement
ITRAD	Institut Tchadiens de Recherches Agricoles et de Développement
JAT	Juste-A-Temps
MACA	Maison d'Arrêt et de Correction d'Abidjan
ME	Moyennes Entreprises
MPE	Micro et Petite Entreprise
MSHP	Ministère de la Santé et de l'Hygiène Publique
MUGEFCI	Mutuelle Générale des Fonctionnaires et Agents de l'Etat de Côte d'Ivoire
NMP	Nouveau Management Public
NTS	Nothing to say
ODD	Objectifs de Développement Durable (ODD)
OGD	Organismes de Gestionnaires Délégués
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OMD	Objectifs du Millénaire pour le Développement
OMS	Organisation Mondiale de la Santé

ONAJES	Office National de la Jeunesse et de Sport
ONG	Organisation Non Gouvernemental
ONG-FCCET	Association des Femmes d'Affaires et Femmes Commerçantes du Tchad
ONPCT	Ordre National des Experts Comptables du Tchad
ONPTA	Office National de la promotion du Tourisme et de l'Artisanat
ONU	Organisation des Nations Unies
ONUDI	'Organisation des Nations Unies pour le Développement Industriel
PCI	Prix de Cession Internes
PCI	Prix de Cession Internes
PE	Petites Entreprises
PED	Pays En voie de Développement
PIB	Produit Intérieur Brut
PME	Petites et moyennes entreprises
PMI	Protection Maternelle et Infantile
PNDS	Plan National de Développement Sanitaire
PNUD	Programme des Nations Unies pour le Développement
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
PSP	Pharmacie de la Santé Publique
Q. S	Questions spécifiques
Q.P	Question principale
RAM	Régime d'Assistance Médicale
RGB	Régime Général de Base
RGPH	Recensement Général de la Population et de l'Habitat

SA	Société anonyme
SARL	Société à responsabilité limitée
SGT	Société générale
SICOGI	Société Ivoirienne de Construction et de Gestion Immobilière
SNER	Société Nationale d'Entretien Routier
SOGEFIHA	Société de Gestion Financière et de l'Habitat
SOTRA	Société de Transport Abidjanais
SSSU	Service de Santé Scolaire et Universitaire
STE	Secteur de l'eau est géré par la Société Tchadienne des Eaux
SYSCAC	Système comptable de l'Afrique Centrale
TIC	Technologies de l'Information et de la Communication
TIC	Technologies de l'Information et de la communication
TIC	Technologies de l'Information et de la communication
TOB	Taxe sur les Opérations Bancaires
TPE	Toutes Petites Entreprises
TRI	Taux de Rentabilité Interne
UDEAC	Unité d'Accueil et de Coordination
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
UTAUT	Unified Theory of Acceptance and Use of Technology
UVICOCI	Union des Villes et Communes de Côte d'Ivoire
VAN	Valeur Actuelle Nette
X	Toutes les fonctions
Y	Assure au moindre coût

SOMMAIRE

DÉDICACE ..... **i**

REMERCIEMENTS ..... **ii**

SIGLES ET ABREVIATIONS ..... **iv**

LISTE DES TABLEAUX ..... **xii**

LISTE DES FIGURES ..... **xiv**

RÉSUME ..... **xv**

INTRODUCTION GENERALE : Présentation du terrain de recherche **1**

PREMIERE PARTIE : LES APPROCHES THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DU CONTROLE DE GESTION **14**

CHAPITRE 1 : LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LA LITTERATURE **16**

SECTION 1 : LES CONCEPTS CLES DE CONTROLE DE GESTION 16

A. Historiques et définitions du contrôle de gestion 16

B. Missions et objectifs du contrôle de gestion 29

SECTION 2 : LES OUTILS CLASSIQUES DU CONTROLE DE GESTION 36

A. Outils du Calcul des Coûts 36

B. Outils de gestion budgétaire et de pilotage de la performance 45

CHAPITRE 2 : LA METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE **59**

SECTION 1 : LES PRINCIPAUX DETERMINANTS DE LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION 59

A. LES GRANDS AXES DE LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION 59

B. LES OUTILS STATISTIQUES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES DELA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION 69

SECTION 2 : PRESENTATION DES ENQUETES POUR CERNER LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 74

A. PRESENTATION DE L'ENQUETE EXPLORATOIRE DE L'ETUDE SUR LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 74

B. PRESENTATION DE l'ENQUETE CONFIRMATOIRE par questionnaire SUR LES PRATIQUES DU contrôle DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES .83

DEUXIEME PARTIE : LES RESULTATS DE LA RECHERCHE 96

CHAPITRE 3 : LES CONTOURS ET L'ANALYSE DE L'ETUDE EXPLORATOIRE SUR LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES.....98

SECTI ON 1 : LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 98

A. LES FACTEURS D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION 98

B. DESCRIPTION DES FACTEURS DE DIFFUSION ET INSTRUMENTS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE.....104

SECTION 2 : SYNTHESE DE L'APPROCHE EXPLORATOIRE 115

A. EXAMEN CRITIQUE DES RESULTATS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 115

B. BILAN COMPARATIF DE L'ENQUETE EXPLORATOIRE SUR LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION PAR RAPPORT AUX AUTRES PAYS 123

CHAPITRE 4 : LES PRINCIPAUX ELEMENTS ET L'ANALYSE CRITIQUE DE L'ENQUETE CONFIRMATOIRE 134

SECTION 1 : LES DETERMINANTS DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 134

A. LES PRINCIPAUX ELEMENTS DE LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION 134

B. LES INSTRUMENTS ET MECANISMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE.....149

SECTION 2 : L'ANALYSE CRITIQUE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES..... 156

A. LE DIAGNOSTIC DES PRINCIPAUX ELEMENTS DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION 156

B. L'EXAMEN CRITIQUE DES INSTRUMENTS ET MECANISMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE 167

CONCLUSION GENERALE 175

Bibliographie.....183

Annexes I

Annexe 0 : Liste des entreprises de l'échantillon.....I

Annexe 1 : Guide d'entretien XI

Annexe 2 : Questionnaire quantitatif XVI

Annexe 3 : Figures, graphiques et tableaux du chapitre 3 XXIV

Annexe 4 : Tableaux et figures du chapitre 4 LI

n) Description des instruments de pilotage de la performance et de la stratégie (tableau 32) LVII

o) Description de la structuration interne des entreprises (tableau 33).....LVIII

p) Description du rôle du contrôleur de gestion (tableau 34) LVIII

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Postures épistémologiques des paradigmes ---------- Erreur ! Signet non défini.
Tableau 2: synthèse des thèses/articles/revues consultés ----------85
Tableau 3: Organisations professionnelles et patronales --------- Erreur ! Signet non défini.
Tableau 4: liste des dix (10) entreprises retenues pour l'étude exploratoire ----------
Tableau 5: vocabulaire spécifique de la classe 1----------
Tableau 6: vocabulaire spécifique de la classe 2---------- 105
Tableau 7: vocabulaire spécifique de la classe 3----------
Tableau 8: vocabulaire spécifique de la classe 4----------
Tableau 9: vocabulaire spécifique de la classe 5---------- 108
Tableau 10 : vocabulaire spécifique de la classe 6 ----------
Tableau 11: équipe d'experts de l'enquête exploratoire----------
Tableau 12: récapitulatif du choix de l'échantillon des envois de questionnaires----------98
Tableau 13: Nature des entreprises tchadiennes ----------
Tableau 14: répartition du capital des entreprises tchadiennes étudiées ----------
Tableau 15: Structuration interne dans les entreprises tchadiennes----------
Tableau 16: Responsable du contrôle de gestion ----------
Tableau 17: comparaison de la nature de l'entreprise avec la taille du personnel, le chiffre d'affaires et le nombre d'années d'existence de l'entreprise ----------
Tableau 18: relation entre la nature de l'entreprise et la présence des indicateurs financiers---------- 144
Tableau 19: relation entre la nature de l'entreprise et son activité ----------
Tableau 20: relation la nature de l'entreprise et l'existence d'un service de contrôle --------
Tableau 21: Nature de l'entreprise et prise en compte unique des indicateurs financiers ---
Tableau 22: nature de l'entreprise et le type d'indicateurs financiers pris en compte--------
Tableau 23: relation nature de l'entreprise et la formation du dirigeant de l'entreprise ----
Tableau 24: relation nature de l'entreprise et la phase d'évolution de l'entreprise ----------
Tableau 25: nature de l'entreprise et segmentation du marché en domaines d'activité stratégique ----------
Tableau 26: relation de la nature de l'entreprise et la pratique de la stratégie de coût (de prix) ----------
Tableau 27: Relation sur la nature de l'entreprise et le niveau de formation des cadres-----
Tableau 28: Secteur d'activité et existence d'un service de contrôle de gestions ----------

Tableau 29: relation secteur d'activité et la prise en compte unique des indicateurs financiers ---------- 147
Tableau 30: relation secteur d'activité et type d'indicateurs financiers ----------
Tableau 31: relation du secteur d'activité et la phase d'évolution de l'entreprise ----------
Tableau 32: relation du secteur d'activité de l'entreprise et la pratique de la stratégie de coût ----------
Tableau 33: Instruments de mesure d'analyse et de pilotage de la performance ----------
Tableau 34: mécanismes et instruments de déploiement et de pilotage de la stratégie --------
Tableau 35: Organisation et rôle du contrôle de gestion ----------
Tableau 36: préparation de l'analyse ---------- XXXVII
Tableau 37: Matrix de la corrélation ---------- XXXVIII
Tableau 38: mesure de l'adéquation de l'échantillonnage (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett ----------XL
Tableau 39: choix de la méthode d'extraction ----------XL
Tableau 40: la matrice de la variance totale expliquée ----------XLI
Tableau 41: matrice des composantes et identification du poids pour chaque variable XLII

LISTE DES FIGURES

Figure 1: Taille des classe analysées----------

Figure 2: hiérarchie des classes et liste ----------

Figure 3: SYNTHESE DE LA STRUCTURE IDEALE DU QUESTIONNAIRE ----------90

Figure 4: Courbe 1: graphique des valeurs propres----------XLI

RÉSUME

Aujourd'hui, les entreprises tchadiennes confrontées à des défis de pérennité doivent s'inscrire dans une dynamique d'amélioration de leurs pratiques de contrôle de gestion pour optimiser leurs performances. La thèse sur les « pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes » s'intéresse à ces enjeux dans un contexte où peu de recherches ont été menées en Afrique subsaharienne. A travers une approche méthodologique mixte, combinant étude qualitative (10 entreprises) et enquête quantitative (134 entreprises), nous avons mis en lumière l'évolution historique du contrôle de gestion et les pratiques actuelles. L'analyse a révélé six classes thématiques clés, mettant en avant des lacunes dans les pratiques de gestion, notamment chez les entreprises familiales, souvent moins performantes en raison d'un manque de formation et de culture managériale. Les résultats quantitatifs révèlent une prédominance d'entreprises de petite taille, avec une centralisation des structures et une dépendance des pratiques de contrôle vis-à-vis de la nature juridique. Ainsi, cette recherche témoigne de la nécessité d'une professionnalisation accrue des dirigeants et souligne un potentiel d'amélioration significatif dans les techniques de gestion, contribuant ainsi à la performance globale des entreprises tchadiennes.

Mots clés : Contrôle de gestion ; PME tchadiennes ; Méthodologie mixte ; Performance ; Formation ; Pratiques de gestion.

ABSTRACT

Today, Chadian companies facing sustainability challenges must engage in a dynamic improvement of their management control practices to optimize their performance. The thesis on "management control practices in Chadian companies" addresses these issues in a context where little research has been conducted in Sub-Saharan Africa. Through a mixed methodological approach combining a qualitative study (10 companies) and a quantitative survey (134 companies), we shed light on the historical evolution of management control and the current practices. The analysis revealed six key thematic classes, highlighting gaps in management practices, particularly among family businesses, which are often less performative due to a lack of training and managerial culture. Quantitative results indicate a predominance of small-sized companies, with a centralization of structures and a dependence of control practices on legal nature. Thus, this research emphasizes the urgent need for greater professionalization of leaders and highlights significant potential for improvement in management techniques, thereby contributing to the overall performance of Chadian companies.

Keywords: Management control; Chadian SMEs; Mixed methodology; Performance; Training; Management practices.

INTRODUCTION GENERALE : Présentation du terrain de recherche

Le contrôle de gestion est un instrument fondamental pour la bonne marche des entreprises. H. Bouquin (2011)[1] souligne son rôle central dans le processus managérial. En effet, cet outil joue un rôle crucial dans la diminution des risques de faillite, en particulier pour les petites et moyennes entreprises (Graham, 1994)[2] . De plus, le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'optimiser l'utilisation des ressources dont ils disposent. Il favorise une coordination efficace des actions, tant sur le plan individuel que collectif, ce qui est essentiel pour atteindre les objectifs de performance de l'entreprise (A. Burlaud & Y. Dupuy, 2009)[3].

Les objectifs du contrôle de gestion sont multiples, ce qui explique la richesse des recherches et des définitions qui lui sont associées. Dans un article traitant de l'évolution du contrôle de gestion, H. Bouquin et Y. Pesqueux (1999)[4] mettent en lumière le passage de cette pratique d'une simple technique à une véritable discipline autonome. Ils soulignent que l'émergence du contrôle de gestion répond à un besoin grandissant de réguler les comportements des individus au sein des entreprises, surtout dans un contexte marqué par l'incertitude et la nécessité de gérer efficacement des ressources matérielles et financières conséquentes.

Leur analyse révèle que les entreprises font face à un double défi. D'un côté, les dirigeants doivent naviguer à travers un effectif en expansion, dont les attentes sont diverses et qui interagissent fréquemment avec eux. De l'autre côté, ils se trouvent contraints de prendre des décisions dans un environnement en constante évolution, ce qui nécessite de tenir compte d'interactions complexes et de ressources souvent rigides à court terme. Cette dynamique souligne l'importance cruciale du contrôle de gestion dans l'optimisation des performances organisationnelles.

La variété des définitions du contrôle de gestion résulte de l'intégration de multiples enjeux et contraintes. Dans ce contexte, cette recherche s'intéresse particulièrement aux pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Ces pratiques peuvent être interprétées sous deux angles : d'une part, comme la praxis, selon K. Marx (1867)[5] qui désigne un ensemble d'outils et d'approches permettant d'opérer une transformation tant au niveau du monde que des individus

1 H.Bouquin, 2011 : les fondements du contrôle de gestion, collection : Que sais-je ? Editeur, Presse Universitaire de France, P.128
2 Graham.P, 1994 : Marketing in the public sector inappropriate or morely difficult ?, journal pf marketing management, 10, 361-375
3 A.Burlaud & Y.Dupuy, 2009 : Pérennité organisation et contrôle de gestion. Dans revue française de gestion 2009/2, n°192, P.167-176
4 H.Bouquin & Y.Pesqueux, 1999 : Le contrôle de gestion : Un instrument de la stratégie. Paris : Éditions d'Organisation
5 K. Marx, 1867 : Capital : A critique of polical economy, vol.78, n°5, May,pp.18.

; d'autre part, elles sont aussi considérées comme un modèle, comme l'ont souligné H. Mahe de Boislandelle (1998)[6] et Y. Pesqueux (2005)[7] englobant les divers outils et méthodes utilisés pour orienter et gérer les entreprises. Cela souligne ainsi l'importance d'une compréhension à la fois théorique et pratique du contrôle de gestion, en mettant en avant son rôle dans l'évolution et la structuration des entités organisationnelles.

On peut définir une pratique comme une activité qui applique les principes d'un art ou d'une science (Bruhl.L, 1903)[8] ou comme une logique de comportements spécifiques à un contexte donné (Bourdieu.P, 1980)[9] . Par conséquent, la pratique est intrinsèquement liée à un cadre et à une activité particulière. Dans le domaine de la gestion des ressources humaines, par exemple, une pratique désigne la manière dont les activités de la fonction RH sont réalisées, telles que le recrutement, la rémunération, l'évaluation et la formation.

Les pratiques de contrôle de gestion ont été largement étudiées, offrant ainsi une compréhension approfondie de l'utilisation de ces outils dans les entreprises occidentales et de leur contribution au suivi et à l'amélioration de la performance. Bien que des recherches émergent concernant l'instrumentation du contrôle de gestion dans des pays en développement d'Asie, d'Amérique Latine et du Maghreb, il existe encore peu d'études sur le sujet en Afrique subsaharienne. Parmi les recherches limitées, on peut mentionner :

Les travaux de Bigou Lare (2011)[10] qui mettent en lumière l'impact des transformations rapides de l'environnement sur la gestion des entreprises ;

Les études de Bampoky Boniface (2013)[11] sur les pratiques de contrôle de gestion au Sénégal ;

Les recherches de Kamden et Tchapinga (2016)[12] qui soulignent l'importance d'un système d'information de gestion fiable pour la gestion des entreprises ;

Les travaux de Kounetrson et Bigou-Lare (2018)[13] sur le rôle et l'importance du contrôle de gestion dans les établissements publics au Togo ;

---

6 H.Mahe de Moislande, 1998 : Gestion des ressources humaines dans les PME, vol.3, n°1, P.27-37
7 Y.Pesqueux, 2005 : La performance de l'entreprises : un concept complexe aux multiples dimensions. Dans projectis, vol.2, P.93-103.),
8 Lévy-Bruhl, 1903 : La morale et la science des mœurs. paris, Alcan, P.212
9 Bourdieu.P, 1980 : Le sens pratique. Paris : Éditions de Minuit
10 Bigou Lare, 2011 : les besoins d'audit dans les pays africains : qualité de l'audit, de Boeck, 1ère éd. P.163-174
11 Bampoky Boniface, 2013 : La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : Discussions de la typologie de Lambert et Sponem, revue du contrôle de comptabilité et de l'audit, n°2, P.112-141
12 Kamden et Tchapinga, 2016 : 157me congrès de l'institut international de couuts et 4ème congrès transatlantique Lion, P.22-23
13 Kounetrson et Bigou Lare, 2018 : la formalisation du contrôle de gestion dans les PME : analyse de l'influence des difficultés. Comptabilité et gouvernance, Mai 2016, Clermont-ferrand, France.pp.cd-rom

Les études de Wade B. et Diouf M. (2019)[14] portant sur les facteurs influençant l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME sénégalaises ;

Les recherches de Chabi Bertin (2021)[15] sur les mécanismes de contrôle interne dans les institutions de microfinance au Sénégal ;

Les travaux de Douanla Sonkoue, Talom Fossi et Nziemi Ngongang (2022)[16] concernant l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME camerounaises.

Ce manque de connaissances sur les outils, le rôle et l'importance du contrôle de gestion dans les entreprises de la région justifie l'intérêt de cette étude axée sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes.

Cette introduction aborde deux points essentiels : la présentation du domaine de recherche et l'utilité, ainsi que la justification et les caractéristiques de l'étude.

Le Tchad, situé en Afrique centrale et sans accès à la mer, s'étend sur une superficie de 1 284 000 km². Il partage ses frontières avec plusieurs pays : le Soudan à l'est, la République Centrafricaine au sud, la Libye au nord et le Cameroun, le Nigeria ainsi que le Niger à l'ouest. Parmi ses principales villes figurent N'Djamena, la capitale, Moundou, qui se trouve à 474 km au sud, et Abéché, située à 800 km à l'est de N'Djamena.

La population tchadienne s'élève à 17,4 millions d'habitants, ce qui représente une densité d'environ 10 habitants par km² et un taux de croissance démographique de 3,6 %. Environ 28 % de la population vit en milieu urbain (données INSEED 2022). L'espérance de vie à la naissance est de 49,6 ans, et les jeunes âgés de 15 à 24 ans constituent 51 % de la population, avec un taux d'alphabétisation de seulement 33,6 %. En 2020, l'Indice de Développement Humain (IDH) était de 0,398, un chiffre faible qui témoigne des défis à relever. Une part importante de la population survit avec moins de 1,25 USD par jour, illustrant la fragilité de la situation économique (source : rapport INSEED, 2020).

14 Wade B et Diouf M, 2019 : Analyse des déterminants du dégré d'utilisation des outils de contrôle de gestion en contexte PME. Une validation empirique au Sénégal, revue du contrôle, de comptabilité et de l'audit, vol.5, P.37-66

15 Chabi Bertin, 2021 : Les mécanismes internes de gouvernance dans les institutions africaines de microfinance : synergie et effets sur la performance globale : cas du sénégal. P.79-103

16 Douanla S, Talom.F et N. Gongang, 2022 : utilisation des outils de contrôle de gestion au sein des PME cameounaises : quels outils, pour quelles contributions à l'efficacité ?, revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit. Vol.5 : n°4, PP.381-407

La baisse de la production pétrolière, la chute des cours du pétrole et l'insécurité croissante due aux attaques terroristes ont exacerbé cette situation économique fragile. Cela a entraîné un ralentissement de la croissance du produit intérieur brut (PIB), la perte de recettes budgétaires et des problèmes de liquidité graves[17]. En 2014, le PIB a connu une contraction de 5,1 % principalement en raison de la baisse de la production pétrolière et de la faiblesse des prix mondiaux.

Les difficultés du PIB non pétrolier sont attribuées à divers facteurs : irrégularité et inégalités de la pluviométrie, diminution de l'offre et de la demande dans l'élevage et la pêche, ainsi que l'insécurité liée aux actions terroristes. La pauvreté affecte plus de 55 % de la population, en particulier dans les zones rurales (87 %). Malgré des tentatives gouvernementales pour réduire la pauvreté et améliorer le climat des affaires, le Tchad demeure mal classé dans le rapport Doing Business 2020 de la Banque mondiale.

Dans le secteur public et parapublic, des problèmes de gouvernance et de contrôle persistent. Les dirigeants de ces entités sont souvent nommés par décret et manquent des compétences nécessaires, rendant leur gestion inefficace (Éboué, 1995)[18]. Le contrôle de gestion y est peu structuré, étant effectué annuellement par l'Inspection Générale d'État, se concentrant principalement sur les procédures de marchés publics et la gestion financière.

Les entreprises familiales rencontrent également des soucis de gestion. Comme l'indique Bachir Wade (1992)[19], leurs dirigeants occupent souvent plusieurs rôles, limitant ainsi l'efficacité des règles mises en place. Toutefois, un contrôle de gestion efficace peut favoriser la performance des entreprises en s'appuyant sur des outils et méthodes orientés vers la gestion, la maîtrise des coûts et la prise de décision (Savall et Zardet, 2007)[20].

L'économie tchadienne, fondée sur le pétrole, l'agriculture et l'élevage, a traversé une crise économique et financière entre 2014 et 2021 (Banque Mondiale, 2021)[21] En réponse, un Programme National de Développement (PND) a été mis en œuvre en 2017, visant l'émergence

17 rapport CEMAC, 2022
18 Eboué.C, 1995 : Facteurs de performance de l'entreprise, P.24
19 Bachir Wade, 1992 : la crise de financement de la PME au Sénégal, revue internationale PME, vol.5, n°3-4, P49-60
20 Savall et Zardet, 2007 : Le concept de couut-valeur des activités : contribution de la théorie socioéconomique
21 Banque Mondiale. (2021). Tchad - Évaluation de la vulnérabilité économique.

du pays d'ici 2030, avec un accent sur la restructuration des entreprises nationales pour accroître leur compétitivité (Gvt, 2027)[22].

L'économie tchadienne est caractérisée par des obstacles structurels, un cadre politique, social et culturel complexe, ainsi qu'une contribution limitée dans le commerce mondial (PNUD, 2020)[23]. Elle présente un dualisme marqué entre un secteur conformant aux normes d'une économie moderne et un secteur informel échappant généralement aux règles du marché (BAD, 2019)[24].

Le secteur productif se retrouve dépendant des technologies importées, tandis que le commerce s'appuie largement sur des produits venant de l'extérieur (OMC, 2021)[25]. Dans le but de normaliser la comptabilité des entreprises, le système comptable OHADA a établi trois niveaux : normal, allégé et minimal (OHADA, 2010)[26]. La CEMAC, par son traité de 2009, vise à renforcer la compétitivité économique des États membres à travers divers objectifs de convergence, de création d'un marché commun et d'harmonisation des législations (CEMAC, 2009)[27]

Des institutions comme la chambre consulaire régionale et des organes régulateurs ont été créés pour superviser ces efforts (CCR/CEMAC, 2022)[28]. Bien que la législation sur l'harmonisation via l'OHADA ait favorisé le développement des entreprises, les défis demeurent nombreux, nécessitant une réflexion continue sur les stratégies à adopter (CDEA, 2021)[29].

Depuis 2006, des programmes d'accompagnement pour les entreprises en difficulté ont vu le jour, afin de promouvoir une croissance rapide et de lutter contre la pauvreté (UNICEF, 2019)[30]. Le Tchad, avec une faible part de 12,4 % dans le PIB de la CEMAC, doit faire face à une industrie encore jeune où les principales activités exportatrices comprennent l'agroalimentaire, l'or, le raffinage de pétrole, l'hôtellerie et le coton (BM, 2021.op.cit.).

Les entreprises tchadiennes, cependant, doivent naviguer parmi des barrières non tarifaires sur le marché mondial, nécessitant un respect rigoureux des normes de qualité (BAD, 2020)[31] Avec moins de 2 % de la participation africaine au commerce mondial, les contraintes de production à

22 Gouvernement du Tchad. (2017). Programme National de Développement
23 Programme des Nations Unies pour le développement. (2020). Rapport sur le développement humain au Tchad
24 Etude de la Banque Africaine de Développement. (2019). Analyse de l'informalité dans l'économie tchadienne
25 Organisation Mondiale du Commerce. (2021). Rapport sur le commerce international
26 OHADA. (2010). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière
27 CEMAC. (2009). Traité instituant la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale.
28 Chambre Consulaire Régionale de CEMAC. (2022). Missions et activités
29 Centre de Droit et d'Économie Appliqués. (2021). Impact de l'OHADA sur les entreprises en Afrique centrale
30 UNICEF. (2019). Programmes d'accompagnement pour la lutte contre la pauvreté au Tchad
31 African Development Bank. (2020). Barrières non tarifaires et commerce en Afrique.

des standards internationaux augmentent les coûts, réduisant ainsi leur compétitivité (CEA, 2021)[32]

Pour réussir dans un environnement mondial, il est essentiel que les entreprises adoptent de nouvelles technologies et améliorent la qualité de la main-d'œuvre (OIT, 2021)[33]. Cela nécessite également un renforcement de l'environnement des affaires pour réduire les coûts de production. Compte tenu de l'importance des infrastructures, tant physiques qu'institutionnelles, le Tchad a mis en place diverses structures d'appui et un code des investissements pour encourager l'activité entrepreneuriale, malgré des défis liés à la corruption (TI, 2021)[34].

La privatisation croissante des infrastructures stratégiques, tout en laissant à l'État un droit de régulation, reflète cette évolution (BM, 2020)[35]. Cependant, les entreprises continuent de peiner face à la concurrence des multinationales, souffrant d'un manque de réseau financier et commercial adapté (Groupe BAD, 2021)[36].

L'économie du Tchad subit l'impact de marchés locaux étroits, rendant l'accès aux marchés extérieurs particulièrement difficile et entraînant un déficit commercial (PNUD, 2021)[37]. Les PME font face à des défis variés, notamment un manque de diversification, des équipements de production inadéquats, une formalisation insuffisante et des difficultés d'accès aux financements (CCIAMA, Tchad, 2020)[38].

Les petites et moyennes entreprises (PME) au Tchad se heurtent à d'importants besoins financiers et non financiers. Selon le rapport du DRAC de 2012, ces besoins incluent le capital nécessaire au démarrage, ainsi que des fonds de roulement et de trésorerie (DRAC, 2012)[39]. Une étude exploratoire met en lumière cette situation en soulignant les difficultés à court terme rencontrées par les PME et leur faible utilisation des services financiers (INSEED, 2021)[40].

Le secteur financier joue un rôle limité dans le financement des PME, une réalité attribuée à une faible capitalisation et à l'absence de relations commerciales durables avec les banques (BM, 2021.op.cit.). La maîtrise des technologies représente également un défi pour les PME tchadiennes.

32 Commission Economique pour l'Afrique. (2021). Participation de l'Afrique au commerce mondial.
33 Organisation Internationale du Travail. (2021). Rapport sur l'emploi et la productivité en Afrique
34 Transparency International. (2021). Indice de perception de la corruption au Tchad
35 Banque Mondiale. (2020). Analyse du secteur des infrastructures
36 Groupe de la Banque Africaine de Développement. (2021). Thème : Renforcement des capacités des PME au Tchad
37 Programme des Nations Unies pour le développement. (2021). Rapport sur l'économie tchadienne
38 Chambre des Commerce, d'Industrie, d'Agriculture, des Mines et d'Artisanat du Tchad. (2020). Rapport sur les PME
39 DRAC (Département de Recherche et d'Analyse Commerciale). (2012). Rapport sur les besoins des PME au Tchad
40 Institut National de la Statistique, des Etudes Economiques et Démographiques (INSEED) du Tchad. (2021). Enquête auprès des PME

Ainsi, l'État met l'accent sur la recherche et le développement, notamment dans le secteur agroalimentaire, afin de valoriser les productions locales, de les développer et de favoriser leur exportation (ministère de l'Agriculture du Tchad, 2019)[41].

La recherche et le développement dans le domaine agroalimentaire sont principalement assurés par l'Institut Tchadien de Recherches Agricoles et de Développement (ITRAD), qui a pour mission de mener des recherches dans tous les secteurs agricoles et agroalimentaires et de transférer leurs résultats (ITRAD, 2020)[42]. Pour une meilleure maîtrise des coûts de production, l'accès à des éléments essentiels comme l'eau, l'énergie, l'accès à des terrains, les loyers commerciaux et les services d'appui (télécommunications, transports, etc.) est impératif (Institut National de la Statistique du Tchad, 2021).

L'électricité est fournie par la SNE, un opérateur unique qui s'appuie sur des centrales thermiques (groupes à vapeur, turbines à gaz, groupes diesel) qui alimentent le réseau interconnecté des arrondissements de N'Djamena et des grandes villes des provinces telles que Moundou, Sarh et Abéché (SNE, 2020)[43]. Les fluctuations des prix du pétrole influencent donc le coût de l'énergie pour les entreprises, ce qui affecte souvent leur rentabilité (BM, 2021.op.cit.).

Concernant l'eau, celle-ci est également fournie par la Société Tchadienne des Eaux (STE) et dépend également des centrales thermiques, ce qui entraîne des variations de prix liées aux cours du pétrole (STE, 2021)[44]. Il est crucial d'améliorer l'approvisionnement, d'autant plus que seulement 15 % de la population nationale bénéficie de l'eau potable en milieu urbain (UNICEF, 2021)[45].

L'accès aux terrains est souvent problématique dans les zones à forte concentration industrielle (N'Djamena et Moundou). Les parcelles disponibles sont généralement sous la réglementation de l'État et la direction des cadastres, qui peine à être informatisée (Ministère du Cadastre, 2020)[46]. Obtenir un titre foncier à partir du domaine public reste inaccessible pour les petites entreprises (CCIAMA, 2020.op.cit.).

41 Ministère de l'Agriculture du Tchad. (2019). Stratégie de développement agroalimentaire
42 ITRAD (Institut Tchadien de Recherches Agricoles et de Développement). (2020). Rapport d'activités
43 Société Nationale d'Électricité du Tchad. (2020). Rapport annuel sur la production électrique
44 Société Tchadienne des Eaux. (2021). Rapport sur l'approvisionnement en eau
45 UNICEF. (2021). Rapport sur l'eau potable au Tchad
46 Ministère du Cadastre. (2020). Rapport sur l'accès au foncier

La fiscalité constitue une lourde charge qui limite la capacité d'autofinancement des entreprises. Les PME doivent faire face à divers impôts (directs et indirects) qui pèsent sur leur capacité de financement. Parmi ceux-ci figurent : la taxe sur le chiffre d'affaires (18 %), le droit d'enregistrement des marchés (3 %), l'impôt général libératoire (5 % à 10 %), le droit d'accise (25 % à 35 %), le bénéfice non commercial (20 % à 25 %) et l'impôt sur les sociétés (35 %), entre autres (loi de finance 2022).

Les entreprises tchadiennes qui importent des technologies bénéficient quasi-exclusivement d'exonérations fiscales. Dans un souci de redistribuer équitablement les revenus et de lutter contre l'évasion fiscale, l'État a réduit l'impôt sur les bénéfices des sociétés de 40 % à 35 % (Direction Générale des Impôts, 2021)[47]. La direction générale des impôts ambitionne d'établir un taux de 22 % d'ici cinq ans (Direction Générale des Impôts, 2021.op.cit.).

Sur le plan international, une harmonisation de la TVA a été mise en place en 2008 au sein de la CEMAC, suite à l'adoption d'un tarif extérieur commun en 2000. Chaque pays membre a ainsi été amené à choisir un taux unique de TVA entre 15 % et 20 %, et le Tchad a opté pour un taux de 18% (CEMAC, 2008)[48].

Une liste communautaire des biens et services exonérés de TVA a été établie, complétée au Tchad par le décret n°416/PR/PM/MECDT/2014 du 19 juin 2014. Les principales exonérations concernent : les exportations directes de produits, les activités médicales, les opérations taxées par la taxe sur les opérations bancaires (TOB), et les activités d'enseignement scolaire et universitaire.

Il est également essentiel de prendre en compte les diverses formes d'entreprises présentes au Tchad. Les PME enregistrées officiellement représentent 90 % du tissu économique du pays, mais ne contribuent qu'à 20 % du Produit Intérieur Brut (PIB) (INSEED, 2021.op.cit.). Elles jouent un rôle crucial dans la relance de la croissance économique et se répartissent principalement dans les secteurs agroalimentaires, artisanal, bâtiment et travaux publics (BTP), technologies de l'information et de la communication (TIC), ainsi que le tourisme (Chambre des Commerce du Tchad, 2020.op.cit.).

Les entreprises artisanales, souvent classées comme très petites entreprises (TPE), regroupent généralement des acteurs du secteur informel engagés dans des activités de transformation,

47 Direction Générale des Impôts. (2021). Evolution de la fiscalité au Tchad
48 CEMAC. (2008). Harmonisation de la TVA dans la CEMAC

typiquement gérées par une seule personne (comme les tisserands, cordonniers, boulangers, tailleurs) (Centre d'Étude et de Recherche sur le Tchad, 2019)[49]. On y trouve également des entreprises en situation de rente qui freinent le développement économique, composées de petits détaillants et grossistes dont les produits sont majoritairement importés (Banque Mondiale, 2020)

Comme le mentionne Dia.A.L (1991)[50], les TPE et les petites entreprises ont un statut juridique de sociétés de personnes, tandis que les moyennes entreprises peuvent revêtir le même statut ou celui de sociétés de capitaux. Bellot J.-M (1988)[51], dans son étude sur les PME au Sénégal, distingue trois types d'entreprises : l'entreprise « refuge », l'entreprise familiale, et l'entreprise du « manager ».

Les entreprises publiques constituent également une part significative des PME. Ce sont des entreprises de taille moyenne avec des statuts variés : établissements publics industriels et commerciaux, sociétés d'économie mixte à participation majoritaire ou minoritaire de l'État, et sociétés d'État.

Les sociétés d'économie mixte ont toujours eu une place dans le paysage économique du Tchad. Selon Alexandrenne (1997)[52], les unités industrielles présentes après l'indépendance de 1960 n'ont pas pu rivaliser avec les produits importés à bas prix. Par conséquent, certaines entreprises publiques, parapubliques ou mixtes ont été créées pour répondre à des demandes intérieures non satisfaites par le secteur privé et contrer le dumping.

L'analyse des modes d'organisation et de gestion est importante dans le contexte économique tchadien. Les structures d'organisation et d'administration des entreprises présentent des variations significatives selon qu'elles soient dans le secteur privé ou public. Le secteur privé se compose d'un éventail d'entreprises, allant d'un secteur moderne structuré à un secteur informel moins organisé (Amin & Ousmane, 2020)[53].

49 Centre d'Étude et de Recherche sur le Tchad. (2019). Étude sur les entreprises artisanales et TPE au Tchad
50 Dia.A.L 1991 : Le management africain, mythe ou réalité. Revue internationale PME, 4(1), 29-48)
51 Bellot J.-M, 1988 : petites et moyennes entreprises au Sénégal : quelques cas de success stories, Grenoble, IREP Developement, Cahier 26, mars
52 Alexandrenne L, 1997 : Libération de l'économie sénégalaise : enjeux, limites, finalités. N°2, revue du conseil économique et social
53 Amin, M., & Ousmane, A. (2020). Les dynamiques de l'entrepreneuriat au Tchad : Un aperçu des secteurs public et privé. Journal des Études Économiques

Le secteur moderne englobe les grandes entreprises souvent affiliées à des multinationales, ainsi que les moyennes entreprises qui sont généralement familiales et bien organisées. De plus, on y trouve également des petites et très petites entreprises modernes (Djomo, 2019)[54].

Le secteur informel peut être subdivisé en trois catégories. D'une part, il inclut des entreprises artisanales traditionnelles, dont le fonctionnement repose souvent sur une personne (sculpteur, cordonnier, teinturier, etc.), fréquemment perçues comme des entreprises de survie (Kouadio, 2021)[55]. D'autre part, le secteur informel regroupe les Micro et Petites Entreprises (MPE), caractérisées par un faible capital dû à l'accès limité au crédit financier. Ces MPE opèrent tant dans le secteur tertiaire que secondaire, en particulier dans la production artisanale et le bâtiment et travaux publics (BTP) (Sarr, 2022)[56].

Les PME ont tendance à montrer un dynamisme important, avec un potentiel de création de valeur, d'emplois, ainsi que d'intégration socio-économique et spatiale (Tchad Innovations, 2021)[57]. En sus des entreprises du secteur moderne et de celles du secteur informel, il existe aussi des entreprises liées au tourisme, un secteur qui constitue l'un des principaux demandeurs de produits issus du secteur informel (Ministère du Tourisme, 2020)[58].

La recherche actuelle se concentre sur les pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes, notamment familiales et publiques, qui souffrent souvent d'une mise en œuvre tardive de ces pratiques. Le contrôle de gestion est fondamental pour renforcer le management, améliorer la coordination des actions et soutenir la performance globale de ces entreprises (Boubacar, 2021)[59]. L'étude vise aussi à explorer comment certaines entreprises réussissent à perdurer malgré un contexte économique difficile et quelles techniques de contrôle de gestion elles adoptent (Fofana, 2023)[60].

La justification de cette recherche réside dans la nécessité d'améliorer la pérennité des entreprises au Tchad, où une grande majorité disparaît dans les premières années suivant leur création. Les dirigeants efficaces, qui réussissent à naviguer les crises économiques, utilisent des pratiques de

54 Djomo, F. (2019). Les PME au Tchad : organisation et défis. Revue Tchadienne de Gestion
55 Kouadio, K. (2021). Analyse du secteur informel et entreprises artisanales au Tchad. Études Africaines
56 Sarr, I. (2022). Micro et petites entreprises et leur impact sur l'économie tchadienne. Rapport de recherche
57 Tchad Innovations. (2021). Potentialités des PME pour le développement socio-économique. Rapport d'étude
58 Ministère du Tourisme, Tchad. (2020). Rapport sur l'économie du tourisme et son impact sur le secteur informel
59 Boubacar, S. (2021). Pratiques de contrôle de gestion et performance des entreprises tchadiennes. Thèse de doctorat, Université du Tchad
60 Fofana, T. (2023). Survie des entreprises dans un contexte économique difficile : Étude des techniques de gestion au Tchad. Rapport de recherche

contrôle de gestion qui méritent d'être explorées. La recherche se justifie également par la volonté de contribuer à l'élaboration de stratégies adaptées aux ressources des entreprises tchadiennes.

La problématique de cette étude se présente comme suit : Les entreprises tchadiennes sont confrontées à de nombreuses difficultés de gestion, notamment l'inexistence de pratiques de contrôle de gestion adaptées. Cette absence des pratiques de contrôle de gestion s'explique par différents facteurs. Sans être exhaustif, on peut citer :

- Les traits caractéristiques des entreprises (nature, taille, secteur d'activité, etc.) ;

Le faible niveau de la culture organisationnelle dans les entreprises tchadiennes. La culture organisationnelle joue pourtant un rôle clé dans l'adhésion aux pratiques de contrôle de gestion, où des valeurs telles que l'esprit d'équipe, la transparence et l'engagement envers l'excellence sont transmises (Hofstede, 2011)[61];

- Les outils et mécanismes de contrôle de gestion utilisés pour le déploiement de la stratégie, des tableaux de bord, des indicateurs de performances (KPI), etc., qui, en principe, contribuent à une meilleure visibilité de performance des entreprises ;
- Le faible nombre de contrôleurs de gestion dans les entreprises tchadiennes (Anthony & Govindarajan, 2007)[62] ;
- La formation des dirigeants et des employés qui semble faible. Cette formation est importante pour le développement des compétences appropriées en matière de contrôle de gestion. des programmes de formation adaptés permettent d'améliorer la compréhension des outils et techniques de gestion, renforçant ainsi la capacité à prendre des décisions éclairées (Baker & Wallace, 2007)[63].

L'objectif est de trouver des solutions pouvant promouvoir des pratiques performantes de contrôle de gestion. Cela nous conduit à poser un certain nombre de questions de recherche

Trois principales questions sont utilisées pour conduire notre recherche.

- Quelles sont les pratiques de contrôle de gestion en cours dans les entreprises tchadiennes ?

61 Hofstede, G. (2011). Cultures and Organizations: Software of the Mind. McGraw-Hill
62 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. McGraw-Hill
63 Baker, R. & Wallace, W. (2007). Contemporary Management Accounting Practices. Journal of Accounting & Organizational Change

- quelle est l'influence de ses pratiques sur la performance globale des entreprises tchadiennes ?
- que peut-on faire pour améliorer les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes ?

A ces questions principales, sont rattachées deux sous-questions :

- Quels sont les défis spécifiques rencontrés par les entreprises tchadiennes dans la mise en place des pratiques de contrôle de gestion ?
- Quel est l'avis des différents acteurs (dirigeants, contrôleurs de gestion, employés) sur l'efficacité des pratiques de contrôle de gestion en usage ?

L'analyse des données de l'étude exploratoire sur les pratiques de contrôle de gestion menée dans différentes catégories d'entreprises tchadiennes, notamment les entreprises publiques, multinationales et familiales, conduit à la formulation de quatre hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Budget et suivi budgétaire

Les entreprises publiques et les multinationales disposent de budgets et mettent en place des systèmes de suivi budgétaire, tandis que les entreprises familiales rencontrent des difficultés dans l'application de ces pratiques.

Hypothèse 2 : Utilisation des tableaux de bord et outils de gestion

Les multinationales font plus recours aux tableaux de bord et au contrôle budgétaire que les autres types d'entreprises.

Hypothèse 3 : Formation et expertise en contrôle de gestion

Dans les grandes entreprises, le développement du contrôle de gestion est soutenu par les compétences des dirigeants et la configuration de la structure organisationnelle. En revanche, les entreprises familiales, en raison de leur mode de fonctionnement, ont tendance à faire appel à des experts externes.

Hypothèse 4 : Analyse des écarts et utilisation de logiciels

La plupart des entreprises tchadiennes, notamment les multinationales, mettent en œuvre le contrôle budgétaire, en particulier l'analyse des écarts, à l'aide de logiciels spécialisés, contrairement aux entreprises familiales qui adoptent des méthodes différentes.

Notre recherche adopte une approche méthodologique mixte, combinant une phase qualitative exploratoire avec un échantillon réduit de 10 entreprises et une enquête quantitative plus large administrée à 134 entreprises, permettant d'approfondir la compréhension des pratiques de contrôle de gestion et d'analyser leur impact sur la performance. Ainsi, notre thèse est structurée en deux parties, chacune comportant deux chapitres.

La première partie, dédiée aux approches théorique et méthodologique, débute avec les pratiques du contrôle de gestion dans la littérature (chapitre 1). Ce chapitre présente les concepts clés du contrôle de gestion (section 1) et les multiples outils (section 2), afin de clarifier les objectifs. Une fois l'objet de recherche bien établi, nous poserons clairement notre problématique.

Ensuite, le chapitre 2, intitulé méthodologie de la recherche, décrit l'architecture de la recherche (section 1) et présente les approches qualitative et quantitative de la recherche (section 2).

La seconde partie, intitulée « Les résultats de la recherche », est aussi divisée en deux chapitres.

Le chapitre 3, intitulé « contours et analyse de l'étude exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes », débute par les enseignements de l'étude exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes (section 1) et finit par la synthèse de ladite étude (section2).

Le chapitre 4 quant à lui, intitulé 'principaux éléments et l'analyse critique de l'enquête confirmatoire », est consacré aux déterminants des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes (section 1) et à l'analyse critique des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes (section 2).

Enfin, cette thèse finit par un récapitulatif des voies possibles pour optimiser les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes, tout en identifiant les contributions et les limites de l'enquête. Ainsi, des recommandations pour enrichir ces pratiques au Tchad clôturent le travail de recherche.

PREMIERE PARTIE : LES APPROCHES THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DU CONTROLE DE GESTION

La fonction de contrôle de gestion s'inscrit au cœur des préoccupations stratégiques et opérationnelles des entreprises contemporaines. À l'aube d'une mondialisation accrue et d'une digitalisation omniprésente, le contrôle de gestion apparaît comme un levier indispensable non seulement pour garantir la performance globale, mais aussi pour piloter une prise de décision éclairée et adaptée aux enjeux dynamiques du marché. Cette première partie de la thèse se propose d'explorer les fondements théoriques et méthodologiques qui sous-tendent les pratiques du contrôle de gestion, en se déclinant en deux chapitres complémentaires.

Le Chapitre 1, intitulé « les pratiques du contrôle de gestion dans la littérature », met en lumière les concepts clés et les modèles théoriques qui ont marqué l'évolution de cette discipline. Les différentes écoles de pensée qui ont contribué à la définition et à la structuration du contrôle de gestion sont examinées, tout en soulignant les interactions entre théorie et pratique. Ce chapitre permet de contextualiser les outils et techniques actuellement utilisés par les professionnels du contrôle de gestion et d'analyser leur pertinence face aux défis actuels des entreprises.

Le Chapitre 2, intitulé « la méthodologie de recherche», s'attache à décrire les orientations de la recherche sur le contrôle de gestion ainsi que la méthodologie adoptée dans le cadre de l'étude. Sont abordés, les principaux courants de recherche qui jalonnent le champ disciplinaire, tout en précisant les choix méthodologiques qui guident l'enquête empirique. Ce chapitre vise à établir un cadre rigoureux permettant de comprendre comment les pratiques de contrôle de gestion peuvent être examinées et évaluées de manière systématique.

CHAPITRE 1 : LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LA LITTERATURE

Ce chapitre se propose d'explorer les fondements théoriques qui sous-tendent les pratiques du contrôle de gestion. La définition des concepts clés du contrôle de gestion est présentée dans la première section et les principaux outils de contrôle de gestion dans la deuxième.

SECTION 1 : LES CONCEPTS CLES DE CONTROLE DE GESTION

Dans cette première section, les fondements théoriques et pratiques du contrôle de gestion à travers trois axes principaux sont examinés.

Dans un premier temps, il est abordé, l'historique et les définitions du contrôle de gestion (A), en retraçant l'évolution des coûts et du contrôle depuis ses origines jusqu'à nos jours. Cette analyse historique met en lumière non seulement les différentes approches qui ont émergé au fil des décennies, mais également les principales théories qui ont façonné la compréhension du contrôle de gestion dans le contexte des organisations contemporaines.

Ensuite, les missions et objectifs du contrôle de gestion (B), qui s'inscrivent dans une logique d'optimisation des ressources et d'amélioration des performances organisationnelles, sont décrits.

A. HISTORIQUES ET DEFINITIONS DU CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion est un domaine évolutif. Après avoir rappelé l'historique du contrôle de gestion, ces définitions sont présentées.

1. Historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a émergé dans les années 1920, période marquée par des avancées technologiques rapides, avec pour objectif d'améliorer la productivité et la rentabilité des entreprises par une réduction des coûts. L'historique des coûts est présentée, suivie de celle du contrôle de gestion.

1.1. Historique des coûts

La question du calcul des coûts a toujours été une préoccupation centrale pour les entreprises. Dès le 18ème siècle, un système d'information comptable a été mis en place pour déterminer le prix de

revient des produits. L'impact de la révolution industrielle a été majeur, notamment en raison des nouveaux besoins opérationnels et de la concurrence accrue entre les entreprises. Entre 1925 et le début des années 1980, la comptabilité de gestion a peu évolué, selon Kaplan (1984)[64].

La méthode des sections homogènes, formalisée en 1937 par CEGOS[65] , a servi de base à l'ensemble des techniques utilisées, culminant dans le plan comptable de 1982 (Lebas & Mevellec, 1999)[66.] . Cependant, cette méthode a été critiquée dès les années 1960, tant en France qu'aux États-Unis (Bouquin, 1997)[67].Elle a été remise en question à la fin des années 198068, révélant ses faiblesses (Bouquin, 1998)[69] et ouvrant la voie à une approche innovante du calcul des coûts (Mevellec, 1991)[70]. Parallèlement, d'autres méthodes de calcul des coûts de production, comme la méthode ABC introduite à la fin des années 1980, ont été développées pour pallier les insuffisances de la méthode des sections homogènes (Lauzel, 1973)[71] . Parmi ces méthodes figurent la méthode GP créée par Georges Perrin en 1962[72] , qui se concentrait sur la répartition des charges indirectes, et la méthode UVA qui simplifiait le calcul des coûts par l'hypothèse des rapports constants. Toutes ces méthodes s'appuient sur l'idée que l'organisation est segmentée en entités dont les tâches sont réparties (Bouquin, 2000)[73]. Après avoir examiné en détail l'historique des coûts, il est essentiel de se tourner maintenant vers l'historique du contrôle de gestion, qui nous permettra de comprendre comment les données ont été utilisées pour optimiser les décisions stratégiques de l'entreprise.

L'historique du contrôle de gestion est intimement lié à l'évolution des pratiques de comptabilité et de gestion des coûts. En effet, le contrôle de gestion a émergé comme une discipline visant à aider les organisations dans la planification, le suivi et l'optimisation de leurs performances (Anthony, 1965)[74].

64 Kaplan. R. S, (1984) : L'évolution de la comptabilité de gestion. The Accounting Review, 59, 71-79.4.
65 Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ? PR 35, Paris, Cégos
66 LEBAS, Michel. MEVELLEC, Pierre, (1999). Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. Comptabilité Contrôle Audit, 1999/3 Tome 5, p.77-91
67 Bouquin. H (1997) : Que sais-je ? Les fondements du contrôle de gestion : Presses universitaires de France-Puf, 1997
68 Johnson & Kaplan, 1987) (Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S (1987): Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, and Boston 1987, 269 p
69 H. Bouquin, (1998) : Le contrôle de gestion, 452p, 4ème éd
70 Mevellec, P., (1991) : Outils de gestion, La pertinence retrouvée, vol1, 198p
71 Lauzel. P., (1993) : Comptabilité Analytique, Revue économique, pp, 523-524
72 Perrin G, 1962 : Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP, Dunod
73 Bouquin. H, (2000) : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, 462p, 5ème éd
74 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard University Press

Avant le XXe siècle, les précurseurs du contrôle de gestion peuvent être retracés jusqu'à la comptabilité de base utilisée dans les grandes entreprises au cours des siècles passés. Bien que le terme « contrôle de gestion » n'existait pas encore, les gestionnaires utilisaient des méthodes rudimentaires pour surveiller les coûts et évaluer les performances (Bourguignon, 2008)[75].

Au début du XXe siècle, des pratiques formelles ont commencé à émerger. Avec l'industrialisation croissante, surtout dans les années 1900, la nécessité d'une gestion plus rigoureuse s'est renforcée. Des pionniers comme Henri Fayol ont posé les bases de la gestion moderne en développant des théories organisationnelles (Fayol, 1916)[76] .La comptabilité analytique, déjà évoquée, a commencé à jouer un rôle clé dans le suivi des coûts et l'analyse financière, permettant ainsi une prise de décision plus éclairée (Horngren, 1982)[77].

Entre 1920 et 1960, le contrôle de gestion a pris forme. Les entreprises ont commencé à adopter des méthodes de contrôle organisées, intégrant la comptabilité analytique aux processus décisionnels. Les contributions de l'organisme CEGOS et de la méthode des sections homogènes, introduite en 1937, ont servi de fondement pour la répartition des coûts, influençant d'autres pratiques de contrôle de gestion (Cohen & Lichtenstein, 1995)[78].

À partir des années 1960, des critiques sur la rigidité et le manque de souplesse des méthodes traditionnelles ont émergé, conduisant à des révisions nécessaires des outils et méthodes de contrôle (Kaplan & Norton, 1992)[79]. Vers la fin des années 1980, des réformes innovantes dans le contrôle de gestion ont eu lieu, marquant un tournant significatif suite aux critiques des méthodes existantes.

Ces années ont vu la réévaluation des méthodes traditionnelles, remettant en question la méthode des sections homogènes, révélant ses insuffisances face à un environnement commercial en constante évolution, ce qui a ouvert la voie à de nouvelles approches (Johnson & Kaplan, 1987)[80]. L'introduction de la méthode ABC (Activity-Based Costing), développée à la fin des années 1980, a permis aux entreprises de mieux comprendre les coûts indirects en se basant sur les activités

75 Bourguignon, A. (2008). La gestion par les coûts et le contrôle de gestion: Histoire et perspectives. Revue Française de Gestion
76 Fayol, H. (1916). Administration industrielle et générale. Dunod.
77 Horngren, C. T. (1982). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 3rd Edition. Prentice Hall
78 Cohen, S., & Lichtenstein, J. (1995). The New Management Control System. CEGOS Publications
79 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. Harvard Business Review
80 Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press

génératrices de coûts, offrant ainsi un affinement important dans la prise de décision stratégique (Cooper & Kaplan, 1988)[81].

Par ailleurs, des méthodes alternatives telles que la méthode GP (Gross Profit) et la méthode UVA (Utilisation de Valeur Ajoutée) ont été mises en avant, chacune proposant des moyens différents de traiter la répartition des coûts (Garrison et Noreen, 2003)[82].

À partir des années 1990, dans un contexte de mondialisation, il y a eu une évolution vers un contrôle de gestion intégré. Les entreprises ont commencé à adopter des systèmes intégrés de gestion, combinant le contrôle des coûts avec d'autres dimensions de la performance, telles que la qualité, la satisfaction client et l'innovation (Kaplan, 1999)[83]. De nouveaux indicateurs de performance ont enrichi les pratiques de contrôle de gestion, permettant de suivre non seulement les coûts, mais aussi d'autres facteurs clés de succès (Neely et al., 2002)[84].

Les progrès technologiques, notamment l'utilisation de systèmes ERP et d'analytique avancée, ont transformé le contrôle de gestion, rendant l'analyse des données beaucoup plus rapide et précise (Davenport, 2010)[85]. Aujourd'hui, le contrôle de gestion fait face à de nouveaux défis, tels que la durabilité, l'agilité et la réactivité face aux changements rapides du marché.

Les entreprises adoptent des pratiques agiles, permettant un ajustement rapide des budgets et des prévisions en fonction des nouvelles réalités du marché. De plus, les enjeux environnementaux et sociaux influencent la manière dont les coûts sont calculés et rapportés, intégrant des considérations de durabilité dans les modèles économiques (Elkington, 1997)[86]. L'utilisation croissante de l'analytique prédictive et des outils de data science permet aux entreprises d'extraire des insights précieux à partir de grandes quantités de données, améliorant ainsi la capacité de prévision des performances et optimisant la prise de décision stratégique (Wang et al., 2016)[87]. Ainsi, le contrôle de gestion moderne s'oriente vers une approche basée sur des données en temps réel, permettant une réactivité accrue face aux dynamiques du marché.

81 Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions." Harvard Business Review, 66(5), 96-103
82 Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin
83 Kaplan, R. S. (1999). "Creating Balanced Scorecards That Deliver Results." Strategic Finance, 81(11), 18-21
84 Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2002). "Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda." International Journal of Operations & Production Management
85 Davenport, T. H. (2010). Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology. Harvard Business School Press
86 Elkington, J. (1997). Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. New Society Publishers
87 Wang, Y., Kung, L. A., & Byrd, T. A. (2016). "Big Data in Healthcare: A Systematic Literature Review." Computers & Operations Research

Après avoir examiné en détail l'historique des coûts, il est essentiel de se tourner maintenant vers l'historique du contrôle de gestion, qui nous permettra de comprendre comment les données ont été utilisées pour optimiser les décisions stratégiques de l'entreprise.

1.2. Historiques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, en tant que fonction et discipline, a émergé dans un contexte économique et social en pleine mutation, particulièrement au cours du XXe siècle. Son développement a été étroitement lié à l'évolution des entreprises, notamment des grandes firmes occidentales, dont certaines des plus emblématiques sont américaines comme General Motors (Chandler, 1962)[88].

L'origine du contrôle de gestion remonte aux débuts de l'industrialisation, lorsque les entreprises ont commencé à croître en taille et en complexité. Dans ce contexte, il est devenu nécessaire d'établir des mécanismes pour surveiller et coordonner les activités des différents départements et collaborateurs. C'est ainsi qu'est née la nécessité de déléguer les responsabilités tout en maintenant un certain niveau de contrôle sur les opérations (Anthony, 1965)[89].

Dans les années 1920 et 1930, avec la montée des grandes entreprises et la standardisation des opérations, le besoin d'un système structuré pour gérer et surveiller la performance s'est affirmé. Des concepts tels que la budgétisation et la planification stratégique ont commencé à se développer, influencés notamment par les idées de management scientifique de Frederick Taylor (Taylor, 1911)[90].

Au début des années 1970, les grandes entreprises françaises ont commencé à adopter des méthodes de contrôle inspirées des pratiques américaines, qui avaient évolué en réponse aux défis du marché. Ces pratiques étaient caractérisées par trois éléments clés :

- Un processus de planification, de gestion et de contrôle budgétaire : Cette approche visait à établir des budgets précis et à suivre leur exécution. Cela permettait de mesurer les performances financières et opérationnelles et de prendre des décisions éclairées (Horngren et Foster, 1987)[91].
- Une hiérarchie structurée en centres de responsabilité : Ce modèle attribuait des responsabilités claires à différents niveaux de gestion, créant ainsi une structure

88 Chandler, A. D. (1962). Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise. MIT Press
89 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard University Press
90 Taylor, F. W. (1911). The Principles of Scientific Management. Harper & Brothers
91 Horngren, C. T., & Foster, G. (1987). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Prentice Hall

organisationnelle où chaque manager était responsable de la performance de son domaine (Garrison, 2003)[92].

- Un pilotage basé sur un couple objectifs-moyens : Cette dualité soulignait l'importance de définir des objectifs clairs et de déterminer les moyens nécessaires pour les atteindre, reliant ainsi stratégie et opérationnel (Kaplan & Norton, 1992)[93].

Cependant, cette approche a rapidement été contestée après les chocs pétroliers des années 1970 et les transformations économiques résultantes. La stagnation économique mondiale, la montée en puissance de la compétitivité internationale et les changements technologiques rapides ont mis en lumière les limites des pratiques de contrôle de gestion centrées uniquement sur l'efficacité opérationnelle et la mesure de la productivité (Johnson & Kaplan, 1987)[94].

Les entreprises ont commencé à réaliser que ces méthodes ne prenaient pas suffisamment en compte les facteurs externes ni les dynamiques internes de changement. Par conséquent, il a fallu adapter les outils et les pratiques de contrôle de gestion pour répondre à un environnement de plus en plus volatile et incertain (Neely et al., 2002.op.cit.).

À partir des années 1980, le contrôle de gestion a continué d'évoluer pour intégrer des dimensions supplémentaires. Les nouvelles approches se sont tournées vers une meilleure prise en compte de l'environnement concurrentiel et des attentes des parties prenantes. Le concept de "Balanced Scorecard" (tableau de bord équilibré), introduit par Robert Kaplan et David Norton, a été l'une des réponses à ces défis. Ce modèle étendait la mesure de la performance au-delà des indicateurs financiers pour inclure des perspectives clients, des processus internes et des capacités d'apprentissage et de croissance (Kaplan & Norton, 1996)[95].

De plus, l'internationalisation des entreprises et la digitalisation des processus ont également conduit à la nécessité de développer des outils de contrôle plus flexibles et adaptables, capables de gérer des opérations globales tout en respectant les spécificités locales (Davenport, 2010)[96]

L'historique du contrôle de gestion reflète une transformation continuelle en réponse aux exigences toujours plus complexes du monde des affaires. De ses origines centrées sur l'efficacité et la

92 Garrison, R. H. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin
93 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." Harvard Business Review, 66(5), 96-102
94 Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press
95 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press
96 Davenport, T. H. (2010). Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology. Harvard Business School Press.

tradition industrielle, il s'est adapté pour devenir une fonction stratégique intégrant la mesure de la performance, la gestion des risques et le pilotage adaptatif. Aujourd'hui, le contrôleur de gestion joue un rôle clé en tant que partenaire stratégique, offrant des analyses et des recommandations pour guider les décisions dans un environnement dynamique et interconnecté (Bourguignon, 2008)[97].

La présentation de l'historique du contrôle de gestion aboutit à celle de l'évolution de la fonction contrôle de gestion.

1.3. Évolution de la fonction de contrôle de gestion

Durant les années 1990, la montée de la concurrence et la mondialisation de l'économie ont suscité des critiques à l'encontre du contrôle de gestion, initialement conçu pour le secteur industriel. On définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont utilisées efficacement et avec efficience pour atteindre les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965) [98] . Les reproches adressés à ce domaine concernent principalement son manque d'adéquation avec la réalité environnementale, son orientation vers le court terme, et sa focalisation exclusivement sur les performances financières (Johnson & Kaplan, 1987)[99].

Pour répondre à ces critiques, praticiens et théoriciens ont exploré diverses nouvelles idées, tant contemporaines qu'anciennes, afin de raviver l'intérêt pour le contrôle de gestion. Parmi ces innovations, on peut citer:

- La méthode ABC (Activity-Based Costing) (Kaplan & Cooper, 1998)[100];
- La gestion basée sur l'activité (Activity-Based Management, ABM) (Shank & Govindarajan, 1993)[101];
- La valeur ajoutée économique (Economic Value Added, EVA) (Stewart, 1991)[102];
- Le tableau de bord équilibré (Balanced Scorecard) (Kaplan & Norton, 1992)[103];

97 Bourguignon, A. (2008). La gestion par les coûts et le contrôle de gestion: Histoire et perspectives. Revue Française de Gestion
98 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard University Press
99 Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press
100 Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press
101 Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Free Press
102 Stewart, G. B. (1991). The Quest for Value: A Guide for Senior Managers. HarperBusiness
103 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." Harvard Business Review, 66(5), 96-102

- et la gestion budgétaire (Horngren et Foster, 1987)[104].

Ainsi, le contrôle de gestion s'est transformé d'un outil de suivi de la performance à un processus de pilotage axé sur l'efficacité économique (Neely et al., 2002.op.).

Les transformations économiques et le passage à une économie tertiaire ont également influencé l'évolution du contrôle de gestion, en ajoutant une dimension tactique liée aux changements à réaliser au sein des entreprises (Mintzberg, 1994)[105]. Comme de nombreux outils de management et de contrôle, le contrôle de gestion a dû s'adapter pour rester pertinent dans un monde en constante évolution, accéléré par les nouvelles technologies de l'information et de la communication (Davenport, 2010.op.cit.).

La mise en œuvre de ces outils modernes suscite l'intérêt des managers, tandis que l'évolution de l'informatique permet d'individualiser le contrôle de gestion, facilitant son adoption par un plus grand nombre de contrôleurs et de managers (Bourguignon, 2008)[106]. Les systèmes d'information d'aide à la décision prennent en compte les contraintes et opportunités de l'environnement économique, ainsi que les structures organisationnelles (O'Brien & Marakas, 2006)[107]

En conséquence, plusieurs pressions et évolutions ont conduit à l'émergence d'un contrôle de gestion aux objectifs élargis, avec des démarches et outils diversifiés. Une étude menée par Thierry Nobre et Dmitry Riskal (1992)[108] classe les changements dans la pratique du contrôle de gestion des entreprises en deux catégories :

Changements issus d'une situation commune aux entreprises, incluant les horizons de planification, les systèmes budgétaires et de contrôle, les outils de pilotage, les systèmes d'intéressement et de motivation, ainsi que l'utilisation de consultants externes.

Changements liés à des situations de départ diverses, touchant aux systèmes d'information, aux méthodes de calcul des coûts et aux processus de production.

Il est pertinent, après l'exploration de l'évolution de la fonction contrôle de gestion, de clarifier la définition même de cette discipline, afin d'établir une compréhension commune de ses objectifs et de ses méthodologies au sein des entreprises modernes.

104 Horngren, C. T., & Foster, G. (1987). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Prentice Hall
105 Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Free Press
106 Bourguignon, A. (2008). La gestion par les coûts et le contrôle de gestion: Histoire et perspectives. Revue Française de Gestion
107 O'Brien, J. A., & Marakas, G. M. (2006). Management Information Systems. McGraw-Hill
108 Thierry Nobre, Dmitry Riskal : L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992. Identification et maitrise de risques : enjeux pour faudit, la comptabilité et le contrôle de gestion

2. Définitions du contrôle de gestion

Chaque école de pensée en théorie des organisations et des approches contemporaines a sa propre vision du contrôle de gestion. Après avoir présenté les premières définitions du contrôle de gestion, l'importance de celui-ci selon ces théories est abordée.

2.1.Premières définitions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se définit comme l'ensemble des outils techniques que l'entreprise utilise pour atteindre ses objectifs de performance en rectifiant les écarts éventuels par rapport aux résultats attendus. Cependant, la définition la plus reconnue est celle *d'Anthony (1965)*[109], qui décrit le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont acquises et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les buts de l'organisation.

En 1982, le Plan comptable a repris cette approche en définissant le contrôle de gestion comme « l'ensemble des mesures adoptées pour fournir aux dirigeants et responsables des données chiffrées régulières illustrant le fonctionnement de l'entreprise. La comparaison avec des données passées ou prévisionnelles peut inciter les dirigeants à mettre en œuvre des actions correctives appropriées. » Ainsi, le contrôle de gestion constitue un outil dont se servent les dirigeants pour vérifier l'efficacité des décisions prises.

Par ailleurs, Anthony (1998)[110], définit à nouveau le contrôle de gestion comme le processus permettant aux dirigeants d'influencer les membres de l'organisation pour appliquer les stratégies de manière efficace et efficiente.

Selon Bouquin (1997)[111] le contrôle de gestion est un ensemble de processus et de dispositifs qui guident les décisions, les actions et les comportements au sein des organisations, afin de les aligner sur les objectifs à moyen et long terme, en s'appuyant sur des systèmes d'information.

P. Boisselier (2005)[112] précise que « le contrôle de gestion vise à concevoir et mettre en place des systèmes d'informations conçus pour orienter le comportement des employés et des managers, leur permettant d'agir tout en assurant la cohérence économique globale entre les objectifs, les moyens et les réalisations. Il doit être perçu comme un outil de pilotage de l'entreprise, car il contrôle

109 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard University Press
110 Anthony, R.N, (1988): The management control fonction, the Havard Business School press, Trad. Fr. (1993). La fonction contrôle de gestion, publication, Paris
111 Bouquin. H (1997) : Que sais-je ? Les fondements du contrôle de gestion : Presses universitaires de France-Puf, 1997,
112 P. Boisselier, (2005) : Contrôle de gestion, cours et applications, DECF, collection expertise comptable, 620p, 3ème éd

l'efficacité et l'efficience des actions ainsi que l'économie des ressources pour atteindre les objectifs organisationnels.

Depuis la Seconde Guerre mondiale, de nombreuses théories ont été développées pour expliquer le management des organisations, chacune offrant une perspective unique sur le contrôle.

2.2. Définitions du contrôle de gestion par l'approche des théories des organisations

Sont abordées, les principales théories managériales, notamment, les approches rationnelle, sociale, systémique, décisionnelle, contingente et contractuelle.

L'approche rationnelle privilégie la production de masse et la réduction des coûts unitaires. Les auteurs clés incluent : Taylor (1911)[113], avec son modèle d'organisation scientifique du travail. Fayol (1916), qui inclut un rôle significatif pour le contrôle dans les fonctions managériales. Weber (1922)[114], qui analyse la bureaucratie en tant qu'établissement de normes et de règles pour les exécutants.

Les concepts centraux de cette approche comprennent les économies d'échelle, la standardisation, la division du travail et la spécialisation. Dans ce cadre, le contrôle de gestion est crucial, principalement quantitatif, et s'applique à tous les niveaux de l'entreprise. Cette perspective permet d'analyser et de décomposer divers coûts (directs et indirects, coûts unitaires) en mettant en évidence les écarts entre les prévisions et les résultats réels. Taylor a également contribué à l'évolution du contrôle de gestion en introduisant un outil d'évaluation des résultats : la comptabilité industrielle, maintenant connue sous le nom de comptabilité de gestion.

L'approche sociale quant à elle, se base sur les concepts de l'intégration des individus au sein de l'entreprise. Elle postule que la motivation, l'implication et la participation des salariés sont essentielles pour la performance organisationnelle. Les figures importantes de cette approche incluent Elton Mayo[115], avec l'effet Hawthorne ; Abraham Maslow, avec sa pyramide des

[113] Taylor F W, 1911 : The principales of scientific management, Harper & Brothers, 1911

114 M.Weber, 1922 : caractéristiques de la bureaucratie : sociologie politiuqe. Tome 1, PP.256-263

115 Dans les années 1920 et 1930, Mayo et son équipe ont mené une série d'expériences à l'usine Hawthorne de Western Electric à Chicago pour étudier l'effet des conditions de travail sur la productivité des employés

besoins[116]; Douglas McGregor, avec les théories X et Y[117] et Frederick Herzberg[118] ,qui examine les facteurs de satisfaction au travail.

Ce courant souligne que l'individu peut avoir soit une aversion naturelle pour le travail, soit une inclination positive à celui-ci. L'approche du contrôle évolue quant à sa finalité et à ses méthodes. Il n'est plus uniquement perçu comme une vérification par le supérieur hiérarchique, mais plutôt comme un mécanisme permettant au subordonné de s'autocontrôler, en particulier pour des tâches courantes. Les capacités d'initiative et de créativité des individus sont également reconnues.

L'approche systémique souligne l'importance des relations et des interactions entre les différentes parties de l'organisation ainsi qu'avec son environnement. Selon Kartz (1966)*[119]*, un système est constitué d'un ensemble d'éléments en interaction ; certains systèmes étant ouverts et d'autres fermés. Ainsi, le système organisationnel est formé de tous les facteurs interagissant pour atteindre les objectifs fixés. Alazard et Sabine (2004)[120], distinguent deux visions du contrôle de gestion : la perspective globale, qui met l'accent sur le pilotage continu et les facteurs influençant toutes les parties prenantes ; la vision cybernétique, qui examine le comportement des systèmes orientés vers des objectifs et mesure les actions entreprises. Ici, le contrôle de gestion est perçu comme un sous-système qui organise les retours d'informations, permettant ainsi de corriger les anomalies. Des indicateurs tels que les coûts et l'efficacité globale à travers les objectifs et les plans sont les éléments surveillés.

L'approche décisionnelle quant à elle, se concentre sur le processus par lequel les individus et les groupes prennent des décisions au sein d'une organisation. Cette approche repose sur l'idée que la prise de décision est essentielle pour le fonctionnement efficace et la réussite d'une organisation.

116 Maslow a proposé que les besoins humains peuvent être classés en une pyramide de cinq niveaux, allant des besoins les plus fondamentaux aux besoins les plus élevés : Besoins physiologiques : tels que la nourriture, l'eau, le sommeil, et l'air. Besoins de sécurité : comprend la sécurité physique, la stabilité financière, la santé, et la protection contre les dangers. Besoins d'appartenance et d'amour : besoins sociaux, y compris les relations amicales, familiales, et affectueuses. Besoins d'estime : inclut le respect de soi, l'estime des autres, le statut et la reconnaissance. Besoins d'accomplissement de soi : le désir de réaliser son potentiel, de croître et de s'améliorer, impliquant la créativité et l'auto-expression

117 Douglas McGregor (1906-1964) était un psychologue et professeur de management américain, célèbre pour ses théories sur la motivation et le comportement des employés dans le milieu de travail. Ses concepts les plus connus sont les Théories X et Y, qui décrivent deux approches opposées de la gestion et de la motivation des employés

118 Frederick Herzberg (1923-2000) était un psychologue et théoricien du management américain, connu pour sa contribution à la compréhension de la motivation des employés au travail. Il est surtout reconnu pour sa **Théorie des deux facteurs**, parfois appelée théorie de la motivation-hygiène. Cette théorie propose que la satisfaction et l'insatisfaction au travail sont influencées par deux ensembles de facteurs distincts : les facteurs de motivation et les facteurs d'hygiène

119 Kartz R, (1966): The social psycology of organizations, Wiley &Son

120 ALAZARD et Sabine, (2004) : Contrôle de gestion, les outils de la gestion budgétaire, 2004, P.282-298

D'après Drucker (1954)[121], « Gérer, c'est avant tout décider ». La prise de décision place l'individu au cœur des préoccupations organisationnelles. Chaque décision est examinée en fonction des objectifs définis. En théorie des organisations, la décision est analysée sous divers aspects, allant de la certitude totale à l'incertitude complète, en passant par la rationalité limitée (Simon, 1989)[122]. Simon démontre que la capacité décisionnelle est souvent entravée par des contraintes telles que le manque d'informations, le temps limité et les biais cognitifs.

L'entreprise est ainsi perçue comme un espace où se posent des problèmes et se prennent des décisions individuelles (Simon, 2017)[123].L'incertitude joue un rôle considérable. Les travaux de Simon et d'autres auteurs sur la rationalité ont largement influencé la perception et le rôle attribués au contrôle, y compris au contrôle de gestion. L'enrichissement des tâches, la délégation de pouvoir et de décisions, ainsi que l'introduction d'une dimension qualitative en font partie.

L'approche contingente repose sur l'idée qu'il n'existe pas de modèle universel applicable à toutes les entreprises, rejetant ainsi le concept du « one best way » de Nancy Adler (2014)[124].De nombreux facteurs de contingence, tels que l'âge (Stinchomb, 1965)[125], la taille (P. Blau, 1963)[126], la structure (Mintzberg, 1979)[127], l'environnement (Burn et Stalker, 1961)[128], la technologie (Jhon Woodward, 1965)[129], la stratégie (Ansoff, 1965)[130] et la nature (Geert Hofstede, 1960)[131], influencent la performance de l'entreprise.

Ainsi, un environnement stable favorise l'organisation et le contrôle des tâches répétitives, tandis qu'un environnement instable nécessitera des adaptations des mécanismes de contrôle (méthodes d'analyse et de correction des écarts). Ces dernières méthodes exigent un certain degré de créativité. Pour les auteurs de cette approche, un environnement stable facilite l'organisation et le contrôle des tâches répétitives. En revanche, dans un contexte instable, l'application des

121 Drucker, P. F. (1954).The Practice of Management. Harper & Brothers
122 Simon. Y., (1989): Making management decisions: The role of intuition and emotion. The academy of management executive, p57-64
123 Simon, H. A. (2017).Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations. 4th Edition. Free Press.
124 Adler, N. J. (2014). From "Best Practices" to "Best Fit": The Role of Diversity in Leadership. In The SAGE Handbook of Leadership (pp. 369-382). SAGE Publications.).
125 Stinchcombe, W. E. (1965).Social Structure and Organizations. Dans J.G. March (Éd.), Handbook of Organizations (pp. 142-193). Rand McNally.
126 Blau, P. M. (1963).The Dynamics of Bureaucracy: A Study of Interpersonal Relations in Two Government Agencies. University of Chicago Press
127 Mintzberg, H. (1979).The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Prentice-Hall.
128 Burns, T., & Stalker, G. M. (1961).The Management of Innovation. Tavistock Publications.
129 Woodward, J. (1965).Industrial Organization: Theory and Practice. Oxford University Press.
130 Ansoff, I. (1965).Corporate Strategy: An Analytical Approach to Business Policy for Growth and Expansion. McGraw-Hill.
131 Hofstede, G. (1980).Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values. Sage Publications

mécanismes classiques de contrôle (normes, standards, règlements, etc.) pourrait avoir un impact négatif en restreignant la créativité.

L'approche contractuelle repose sur l'idée que l'entreprise fonctionne sur la base d'accords entre les différentes parties prenantes. Parmi les théories pertinentes, on trouve :

La théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1975)[132], qui stipule que l'entreprise est le cadre d'un contrat entre un agent (le salarié) et un principal (le propriétaire).

La théorie des coûts de transaction, évoquée par Coase (1937)[133] et développée par Williamson (1989), qui soutient que les agents ont une rationalité limitée et agissent de manière opportuniste, ce qui incite le dirigeant

L'examen de la place du contrôle de gestion dans les théories des organisations conduit à se tourner vers les approches contemporaines de cette fonction, en tenant compte des nouvelles réalités du monde des affaires et des défis émergents des entreprises modernes.

2.3. Définitions du contrôle de gestion par l'approche contemporaine

De récentes recherches réalisées par divers auteurs mettent en lumière les impacts économiques et environnementaux sur les pratiques du contrôle de gestion.

Anderson et Lanen (1999)[134] , dans une étude axée sur les budgets, les méthodes de pilotage et le calcul des coûts, établissent un lien entre les changements stratégiques et les pratiques du contrôle de gestion. Selon eux, le calcul des coûts se veut plus analytique et détaillé, servant à l'analyse des opportunités et au développement de nouveaux services.

Vamosi (2000)[135], souligne que la transition d'une économie planifiée vers une économie de marché en Hongrie a nécessité une adaptation des pratiques de contrôle de gestion, notamment à travers l'intégration de nouveaux types d'informations et de mécanismes de contrôle. Il met également en avant le rôle essentiel des cabinets de conseil dans la modernisation de ces pratiques.

132 Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure". Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360)
133 Coase, R. H. (1937)."The Nature of the Firm". Economica, 4(16), 386-405
134 Anderson et Lanen, (1999): Economic transition strategy and evolution of management accounting
135 Vamosi, T.S. (2000): Continuty and change: Management accounting during processes of transition, Vol.11, p.27-63

Luther et Longden (2001)[136], montrent que l'application du contrôle de gestion dans les entreprises se développe progressivement, influencée par des facteurs tels que la taille de l'entreprise ou l'utilisation de techniques comme le target costing et l'analyse de la chaîne de valeur.

Haldma et Laats (2002)[137] examinent l'impact de l'implémentation du contrôle de gestion dans deux pays anciennement socialistes, l'Estonie et la Pologne. Ils soulignent que pour réussir le contrôle de gestion dans ces économies, il est essentiel de disposer d'informations détaillées, d'opérer des changements au sein des structures organisationnelles, et de mettre en œuvre une gestion budgétaire efficace.

Szychta (2002)[138] constate que les entreprises polonaises présentent des disparités dans l'adoption des pratiques de contrôle de gestion. Dans les grandes entreprises, celles-ci sont presque identiques à celles des firmes occidentales, tandis que les petites entreprises rencontrent des difficultés pour les instaurer. L'utilisation des méthodes de calcul des coûts y est encore limitée, et le contrôle de gestion ne représente pas encore un véritable outil de performance.

Le parcours des historiques et des définitions du contrôle de gestion amène à se concentrer sur les missions et objectifs spécifiques de cette fonction, afin de mieux comprendre son rôle clé au sein de l'entreprise.

B. MISSIONS ET OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION

Est mis en lumière, l'importance des missions et objectifs du contrôle de gestion.

1. Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se voit assigné trois grandes missions (H. Bouquin, 1968)[139] : apporter un soutien au pilotage stratégique et opérationnel ainsi qu'à la prise de décision ; faciliter le suivi des activités, des coûts et des résultats ; organiser et animer la fonction de contrôle de gestion.

2.1. Aide au pilotage stratégique, opérationnel et à la prise de décision

Cette mission générale se décline en missions spécifiques :

136 Vamosi, T.S. (2000): Continuty and change: Management accounting during processes of transition, Vol.11, p.27-63
137 Haldma, T., & Laats, K, 2000 : Contingencies influencing the management accounting pratices of Estonian manufacturing companies. Management accounting research, 13(4), 379-400
138 Szychta. A., (2002): Contingencies influencing the management accounting practices of Eslomian manufacturing companies, management accounting research, vol.13, and p.379-400
139 H. Bouquin, (1968) : Le contrôle de gestion, 452p, 4ème éd

La définition des objectifs et des indicateurs de performance des programmes, ainsi que l'assurance de leur mise en œuvre opérationnelle. La littérature souligne l'importance d'une approche systématique pour définir des indicateurs pertinents (Kaplan & Norton, 1996)[140].

L'organisation d'un dialogue de gestion centré sur la recherche de performance (moyens, objectifs, résultats). Le dialogue de gestion est souvent associé aux pratiques de performance participative qui favorisent l'engagement des parties prenantes dans la mise en œuvre des objectifs stratégiques (Brun & Sasse, 2001)[141];

La contribution au processus budgétaire (dans ses différentes phases : élaboration, exécution, bilan). La gestion budgétaire a été largement étudiée par Horngren et Foster (1987.op.cit.), mettant l'accent sur son rôle essentiel dans le contrôle des ressources et l'évaluation des performances.

La préparation de rapports de gestion et de tableaux de bord, à partir des données fournies par les services gestionnaires, afin d'assister à la prise de décision et d'améliorer l'efficacité des processus de management. Les tableaux de bord équilibrés sont un outil clé dans ce domaine, permettant de relier des mesures financières et non financières pour une vision holistique de la performance (Kaplan & Norton, 1992.op.cit.).

Une solide base d'aide au pilotage stratégique et opérationnel pour éclairer la prise de décision nécessite désormais un soutien plus spécifique axé sur le pilotage des activités, la gestion des coûts et l'évaluation des résultats, afin d'assurer une exécution efficace et une optimisation des performances. La gestion basée sur l'activité (ABM) a ainsi émergé comme une approche clé pour établir un lien entre les coûts et la stratégie, facilitant l'évaluation des performances dans un contexte dynamique (Shank & Govindarajan, 1993)[142].

2.2. Aide au pilotage des activités, des coûts et des résultats

Cette seconde mission comprend :

La définition des nomenclatures pour les activités et les produits ; la mesure des activités, des produits, des coûts et des résultats. La mise en œuvre de nomenclatures est essentielle pour une gestion efficace, comme l'indiquent les travaux de Cooper et Kaplan (1988)[143] sur le coût des

140 Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). "The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action". Harvard Business Review Press
141 Brun, J.-P., & Sasse, D. (2001). "Le dialogue de gestion comme outil de management." Revue Française de Gestion, 27(139), 73-91
142 Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Free Press
143 Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions." Harvard Business Review, 66(5), 96-103

activités, qui soulignent l'importance de comprendre les coûts par activité pour mieux éclairer les décisions.

L'élaboration et la mise en œuvre de méthodes de comparaison entre unités et de normes de référence. L'utilisation de normes de référence (benchmarking) est une pratique recommandée pour évaluer la performance relative et identifier les meilleures pratiques (Camp, 1989)[144]. Cette méthode permet aux organisations de se comparer et d'améliorer leurs propres performances.

Le développement d'outils pour la planification des activités. Les tableaux de bord et les systèmes d'information de gestion jouent un rôle clé dans la justification des dépenses et la planification, permettant ainsi de rationaliser les ressources (Kaplan & Norton, 1996)[145].

Forts des informations acquises grâce à l'appui au pilotage des activités, des coûts et des résultats, il est désormais nécessaire de structurer et dynamiser la fonction de contrôle de gestion pour assurer une coordination efficace et une meilleure compréhension des performances au sein de l'organisation. Selon Neely et al. (2002.op.cit.), le contrôle de gestion moderne doit évoluer vers un modèle plus intégratif qui soutient la stratégie organisationnelle et favorise la prise de décision basée sur des données robustes

2.3.Aide à l'organisation et animation de la fonction contrôle de gestion

Cette mission peut être détaillée en sous-missions spécifiques telles que :

La structuration de la fonction et la définition du rôle du contrôle de gestion. La clarification des rôles et responsabilités au sein du contrôle de gestion est essentielle pour sa bonne intégration dans l'organisation (Duncan, 1976)[146].

La maîtrise des systèmes d'information nécessaires au contrôle de gestion. Les systèmes d'information performants sont cruciaux pour le contrôle de gestion, permettant une collecte et une analyse des données efficaces (Davenport, 1998.op.cit.).

144 Camp, R. C. (1989). Benchmarking: The Search for Industry Best Practices That Lead to Superior Performance. Quality Press
145 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press
146 Duncan, W. J. (1976). "A Study of the Interaction of Organizational Structure and Control." Academy of Management Journal, 19(3), 683-703

La mise en commun des bonnes pratiques. Le partage des meilleures pratiques au sein des équipes contribue à l'amélioration continue des processus de gestion (Spender, 1996)[147]. Ce partage favorise également l'innovation et la collaboration.

La définition des profils de poste et des référentiels de compétences associés à la fonction. La définition précise des compétences requises pour les postes en contrôle de gestion aide à attirer et à retenir des talents compétents (Kirkpatrick & Locke, 1991)[148].

La gestion du changement lié à l'implémentation de cette fonction. La gestion efficace du changement est un aspect fondamental lors de l'introduction de nouvelles fonctions, comme le contrôle de gestion, pour minimiser les résistances et assurer la réussite du projet (Kotter, 1996)[149].

L'évaluation des besoins en formation en contrôle de gestion, etc. Une évaluation régulière des besoins en formation est nécessaire pour garantir que les équipes de contrôle de gestion disposent des compétences à jour pour répondre aux défis actuels (Noe, 2010)[150].

Ces missions suggèrent que le contrôle de gestion est un outil qui permet de consolider les acquis et d'anticiper les problèmes, afin d'aider l'entreprise à performer et à se développer. L'accomplissement de ces missions nécessite des précisions sur leurs objectifs, comme l'explique Merchant (2007)[151], qui met en évidence la nécessité d'aligner les objectifs de performance avec la stratégie globale de l'entreprise.

2. Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion vise plusieurs objectifs clés qui sont fondamentaux pour la réussite et la durabilité des entreprises. Ces objectifs incluent l'amélioration de la performance, l'amélioration continue de l'organisation et la gestion des risques (Bouquin, 1965, op.cit.).

2.1. Amélioration de la performance de l'entreprise

L'amélioration de la performance est au cœur du contrôle de gestion. Dans un environnement complexe et incertain, les entreprises doivent être capables de réévaluer en permanence leurs objectifs et leurs actions. Le pilotage de la performance implique :

147 Spender, J.-C. (1996). "Making Knowledge the Basis of a Dynamic Theory of the Firm." Strategic Management Journal, 17(Winter Special Issue), 45-62
148 Kirkpatrick, S. A., & Locke, E. A. (1991). "Leadership: Do Traits Matter?" Academy of Management Executive, 5(2), 48-60
149 Kotter, J. P. (1996). Leading Change. Harvard Business Review Press
150 Noe, R. A. (2010). Employee Training and Development. McGraw-Hil
151 Merchant, K. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives. Pearson Prentice Hall

Une révision constante des objectifs : Les entreprises doivent régulièrement ajuster leurs objectifs pour répondre aux changements du marché et aux besoins des clients. Cela nécessite une analyse approfondie des performances passées et présentes. Selon Kaplan et Norton (2001)[152], l'utilisation d'un système de gestion stratégique est essentielle pour adapter les objectifs en continu à la dynamique du marché.

Un équilibre entre adaptation et cohérence : L'entreprise doit s'adapter aux évolutions externes tout en maintenant une certaine cohérence interne. Cela signifie que les décisions stratégiques doivent être alignées avec la vision globale et les ressources de l'organisation. Mintzberg (1994.op.cit.) souligne que la stratégie doit être à la fois formulation et action, nécessitant un équilibre entre adaptation et alignement.

Une optimisation des ressources : Le contrôle de gestion aide à identifier les meilleures façons d'utiliser les ressources disponibles (humaines, financières, matérielles) pour maximiser l'efficacité et l'efficience. Le concept de « lean management » (Womack & Jones, 1996)[153] met l'accent sur l'importance de l'optimisation des ressources pour améliorer la performance opérationnelle.

Une performance sociale : En plus des indicateurs classiques de performance, le contrôle de gestion doit également tenir compte de la dimension sociale, comme la satisfaction des employés, la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et l'impact sur la communauté. La notion de triple résultat (people, planet, profit) développée par Elkington (1997)[154] souligne l'importance d'intégrer des objectifs sociaux et environnementaux dans la stratégie d'entreprise.

L'ensemble de ces éléments permet à une entreprise de mettre en place un processus d'amélioration continue, qui est essentiel pour son succès à long terme dans un environnement compétitif. Deming (1986)[155] a été un pionnier dans ce domaine, soulignant que l'amélioration continue est fondamentale pour la qualité et l'efficacité organisationnelles.

L'analyse et l'évaluation de la performance de l'entreprise conduisent à examiner son processus d'amélioration permanente, afin de garantir une adaptation continue aux défis du marché et d'optimiser les pratiques pour un succès durable

152 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Harvard Business School Press
153 Womack, J. P., & Jones, D. T. (1996). Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation. Simon & Schuster.
154 Elkington, J. (1997). Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. New Society Publishers
155 Deming, W. E. (1986). Out of the Crisis. Massachusetts Institute of Technology

2.2. Amélioration continue de l'entreprise (développement durable)

La notion d'amélioration continue s'inscrit dans une stratégie pluridisciplinaire visant à optimiser constamment les processus au sein de l'entreprise. Pour assurer cela, il faut :

Une stratégie d'entreprise claire : Pour exploiter efficacement les ressources, il est nécessaire d'avoir une stratégie définie qui guide l'ensemble des activités de l'organisation. Porter et Norton (2001)[156] soulignent que la clarté dans la stratégie permet d'harmoniser les efforts de l'ensemble des départements vers des objectifs communs.

Une segmentation des processus : L'organisation est souvent subdivisée en différents processus (opérationnels et de support). Chaque processus doit être évalué et amélioré de manière à éliminer les inefficacités et à maximiser la rentabilité. Hammer et Champy (1993)[157], insistent sur l'importance de revoir et de repenser les processus pour accroître l'efficacité.

Une formalisation et évaluation des processus : Le contrôle de gestion contribue à formaliser les processus organisationnels, en mesurant les coûts associés à chaque étape. Cela permet une meilleure compréhension des leviers possibles pour améliorer la performance (Coyle, 2000)[158]. Une approche systématique de l'évaluation des processus peut également faciliter l'identification des opportunités d'amélioration.

Une gestion des risques dans la prise de décision : L'intégration de la gestion des risques dans les décisions stratégiques est cruciale. Selon Kaplan et Mikes (2012)[159], une approche proactive de la gestion des risques permet aux dirigeants de prendre des décisions éclairées qui favorisent l'innovation tout en minimisant les vulnérabilités face aux changements.

En adoptant ce cadre d'amélioration continue axé sur la durabilité, les entreprises peuvent mieux naviguer dans les défis contemporains et se préparer aux évolutions futures. En articulant l'approche de l'étude autour de l'amélioration permanente de l'entreprise, il devient fondamental que les dirigeants intègrent la dimension des risques dans leurs décisions stratégiques, garantissant ainsi une gestion équilibrée qui allie innovation et sécurité pour naviguer avec succès dans un environnement en constante évolution.

156 Porter, M. E., & Norton, D. P. (2001). Strategy and the Balanced Scorecard. Harvard Business School Press
157 Hammer, M., & Champy, J. (1993). Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution. HarperBusiness, dans leur ouvrage sur le reengineering
158 Coyle, J. J. (2000). Strategic Management: A Practical Guide to Strategy. South-Western College Pub
159 Kaplan, R. S., & Mikes, A. (2012). "Managing Risks: A New Framework." Harvard Business Review, 90(6), 48-60

2.3.Gestion des risques

La gestion des risques est un aspect fondamental du contrôle de gestion. Elle implique plusieurs dimensions :

Une identification des risques : Il est essentiel d'identifier tous les risques potentiels qui peuvent impacter l'entreprise, qu'ils soient liés aux ventes, à l'approvisionnement, à la production, aux investissements, aux ressources humaines ou à la gestion environnementale. Selon ISO 31000 (2018)[160], une approche systématique de l'identification des risques permet d'anticiper les menaces et d'améliorer la résilience.

Une évaluation des risques : Une fois identifiés, les risques doivent être évalués en termes d'impact potentiel sur l'entreprise. Des outils analytiques, tels que l'analyse SWOT ou les matrices de probabilité et d'impact, peuvent être utilisés pour quantifier les risques et établir des priorités (Hillson & Murray-Webster, 2007)[161]

Une mise en place de mesures préventives : En fonction des résultats de l'évaluation, l'entreprise peut mettre en œuvre des stratégies pour minimiser ou éliminer les risques. Cela peut inclure des plans d'urgence, des formations pour le personnel ou des investissements dans des technologies de pointe. Pritchard (2001)[162] souligne l'importance des stratégies de mitigation pour réduire l'impact des risques identifiés.

Un suivi et réajustement : Le suivi régulier des risques permet de garantir que les mesures mises en place demeurent efficaces et adaptées aux évolutions de l'environnement économique et réglementaire. La mise à jour des évaluations de risque et des réponses est essentielle pour maintenir la pertinence des actions entreprises (Bourne, 2010)[163].

Le contrôle de gestion joue donc un rôle clé en aidant les dirigeants à comprendre comment les risques peuvent affecter la création de valeur pour l'entreprise et ses parties prenantes. Il offre un cadre pour une prise de décision proactive, garantissant ainsi que l'entreprise reste résiliente face aux incertitudes.

160 ISO 31000. (2018). Risk Management – Guidelines. International Organization for Standardization
161 Hillson, D., & Murray-Webster, R. (2007). Understanding and Managing Risk Attitude. Gower Publishing, Ltd.
162 Pritchard, C. (2001). Risk Management: Concepts and Guidance. CRC Press
163 Bourne, M. (2010). Performance Measurement: A Practical Approach to Implementation. Routledge

Dans cette première section consacrée aux concepts clés du contrôle de gestion, il a été démontré que cette discipline évoluée repose sur des fondations historiques solides, allant de l'analyse des coûts à la structuration du contrôle de gestion en tant que fonction stratégique indispensable pour les entreprises. Les différentes définitions et l'évolution du contrôle de gestion, enrichies par les approches théoriques des organisations (Anthony, 1965.op.cit.) et contemporaines, mettent en évidence la nécessité d'adaptation face aux défis croissants du monde des affaires.

Il a également été discuté des missions et objectifs fondamentaux qui caractérisent le contrôle de gestion, illustrant ainsi son rôle central dans l'optimisation des performances. En parallèle, l'exploration des activités et des tâches du contrôleur de gestion a permis de mettre en lumière les compétences requises pour répondre aux exigences d'un environnement économique en constante mutation. Cette compréhension approfondie des divers aspects du contrôle de gestion est essentielle pour appréhender comment cette fonction peut continuer à contribuer efficacement à la performance et à la pérennité des entreprises dans un contexte en perpétuel changement.

Fort de cette analyse des concepts clés du contrôle de gestion, il est maintenant pertinent de se pencher sur les outils spécifiques qui permettent aux contrôleurs de gestion d'exercer efficacement leurs missions et d'atteindre les objectifs stratégiques des entreprises.

SECTION 2 : LES OUTILS CLASSIQUES DU CONTROLE DE GESTION

Les outils de calcul de coûts (A), qui constituent le fondement même de la comptabilité analytique, sont décrits en première position. Ensuite, les outils de gestion budgétaire (B), vitaux pour la planification et le suivi des performances au sein des entreprises, sont présentés.

A. OUTILS DU CALCUL DES COUTS

Les outils de calcul des coûts sont ancrés dans une logique historique découlant de l'évolution des pratiques en matière de coût. Leur utilisation dépend des besoins spécifiques de gestion d'une entreprise. Les concepts fondamentaux de la comptabilité analytique et la méthode ABC sont détaillés.

1. Coûts et Comptabilité Analytique

La comptabilité analytique, qui trouve ses origines dans la comptabilité générale, permet de calculer divers coûts et sert d'outil essentiel pour la gestion et le pilotage de l'entreprise. Selon le

plan comptable, un coût est défini comme « la somme des charges relatives à un élément spécifique au sein du réseau comptable ». Le choix des coûts à évaluer se fait selon les activités, la structure et les impératifs de gestion de l'entreprise. Sont explorés, les coûts complets, les coûts partiels et les coûts marginaux.

1.1. Coûts Complets

Les coûts complets, qu'ils soient traditionnels ou économiques, englobent l'ensemble des charges liées à l'objet de calcul. Une méthode de calcul fondée sur les équivalents de production a émergé, notamment grâce à la méthode de l'Unité de Valeur Ajoutée (UVA), développée par un cabinet de consultants et popularisée à la fin des années 1990, s'inspirant de principes établis par Georges Perrin en 1962[164].

Cette méthode permet d'obtenir le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute activité, via l'addition des coûts directs et des coûts indirects répartis par un processus de répartition. Les coûts indirects sont distribués entre les produits ou services selon plusieurs étapes : la division de l'organisation en centres d'analyse, distinguant les centres principaux des centres auxiliaires ; l'affectation des charges à ces centres ; et la répartition des coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux à l'aide d'unités d'œuvre ou de clés de répartition (Gervais et Perdereau, 2005)[165].

Une fois les coûts répartis sur les centres d'analyse, les montants finaux des centres principaux sont attribués aux différents produits, services ou activités. Un bref aperçu est fait sur la mise en œuvre de la méthode et le calcul des coûts complets.

Pour mettre en œuvre la méthode de coût complet, certaines étapes sont essentielles : identifier les produits ou services pour lesquels calculer le coût ; inventorier les coûts à analyser ; établir un plan de comptes analytiques ; affecter les charges directes aux centres d'analyse ; allouer les coûts indirects aux produits et services ; et calculer le coût de revient complet pour chaque produit ou service (Bourguignon, 1998)[166].

Il peut être bénéfique de réaliser une analyse de sensibilité des résultats face aux hypothèses de calcul de coût complet. Pour calculer le coût de revient des produits finis, l'entreprise doit suivre

164 Perrin, G. (1962). Les Coûts Complets. Ed. Nathan
165 Gervais, M., & Perdereau, F. (2005). La gestion des coûts: Une approche managériale. Editions d'Organisation
166 Bourguignon, A. (1998). "Le contrôle de gestion, enjeu de performance". Revue Française de Gestion, 24(118), 25-34

le processus de production, tenant compte des charges directes et indirectes. La formule est la suivante : **Coût complet = coût direct + coût indirect d'approvisionnement + coût indirect de production + coût indirect de distribution/commercialisation**.

Bien que les coûts complets permettent d'évaluer le coût total de production, ils n'incluent pas les frais liés à d'autres activités. Ainsi, ils ne fournissent pas une marge détaillée pour chaque produit à vendre. C'est là qu'interviennent les coûts partiels pour compléter cette analyse (Kottler, 2000)[167].

1.2. Coûts Partiels

L'évolution des attentes des consommateurs pousse les entreprises à adopter une approche marketing centrée sur les besoins du marché. Le succès d'une entreprise dépend donc de sa capacité à ajuster son offre tout en maîtrisant ses conditions internes de production (Kotler & Keller, 2016)[168].

La notion de coût partiel englobe tous les coûts évalués dans une perspective de décisions à court ou moyen terme. La méthode des coûts variables, qui repose sur une analyse fonctionnelle et par variabilité, est une technique clé qui implique la prise en compte partielle des coûts d'un produit (Horngren et al., 2009)[169].

Les charges issues des comptes de la classe 6 de la comptabilité générale sont reclassées par fonction (approvisionnement, production, distribution, etc.), ce qui aide à identifier les charges imputables et à prendre des décisions pour les gérer (Bourguignon, 1998)[170]. Cette analyse se décompose en charges variables, semi-variables et fixes.

Les charges variables, directement proportionnelles au volume d'activité, sont représentées par une fonction linéaire. Les charges fixes, indépendantes des variations d'activité sur le court terme, sont exprimées sous une fonction constante. Les charges semi-variables, évoluant de manière disproportionnelle avec le niveau de production, sont modélisées par une fonction affine (Gervais & Perdereau, 2005)[171].

167 Kottler, P. (2000). Marketing Management. Prentice Hall
168 Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). Marketing Management. Pearson
169 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2009). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson Education
170 Bourguignon, A. (1998). "Le contrôle de gestion, enjeu de performance". Revue Française de Gestion, 24(118), 25-34
171 Gervais, M., & Perdereau, F. (2005). La gestion des coûts: Une approche managériale. Editions d'Organisation

Ainsi, le coût variable, en tant que coût partiel, consiste à considérer uniquement une portion des charges lors du calcul des coûts recherchés, contrairement à la méthode des coûts complets. Un coût variable de produit est constitué par les seules charges qui varient avec le volume d'activité (Drury, 2013)[172].

Les principaux indicateurs issus des coûts variables sont :

La marge sur coût variable (M/CV) est la différence entre le prix de vente et le coût variable. Elle se calcule ainsi : M/CV=Chiffre d'affaires−Coût variable

Le taux de marge (TM/CV) est le rapport entre la marge sur coût variable et le chiffre d'affaires, défini par la formule suivante : TM/CV= (M/CVCA) ×100

Ainsi, on peut également exprimer la marge sur coût variable en fonction du chiffre d'affaires et du taux de marge : M/CV=CA×Taux de M/CVM/CV

Le résultat (R) obtenu par l'entreprise à l'occasion du cycle fabrication/distribution d'un produit peut être calculé selon la formule : Résultat=M/CV−CF ; où CF représente les charges fixes.

Ces concepts sont fondamentaux pour l'analyse de la rentabilité et de la performance économique des entreprises (Horngren et al., 2009)[173].

Le seuil de rentabilité (SR), également connu sous le nom de "chiffre d'affaires critique" ou "point mort", représente le montant de chiffre d'affaires (ou le volume de ventes) à partir duquel une entreprise ne génère ni profit ni perte (Sana Jellouli, 2007)[174]. Ce seuil peut être exprimé en termes monétaires, en unités vendues ou en jours d'opération. Le calcul du seuil de rentabilité repose sur trois équations principales : M/CV = CF - CA = CT - R = 0 ; SR = CF nette / (Tm/CV)

ou SR = (CF * CA) / M/CV Où Tm représente le taux de marge.

Le taux de rentabilité (TR) se définit comme le rapport entre le résultat (R) et le chiffre d'affaires (CA). TR = R / CA

La quantité à produire et vendre pour atteindre le SR (q) : q = FC / M/CV unitaire

172 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting. Cengage Learning
173 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2009). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson Education
174 Sana Jellouli, (2007) : variabilité des charges et seuil de rentabilité, 20

La date de seuil de rentabilité (point mort) est le moment où le seuil de rentabilité est atteint. Pour une vente régulière, la date du seuil de rentabilité peut être déterminée par : DSR (PM) = SR / (CA annuel / 360) ou DSR = SR / (CA / 12)

La marge de sécurité (MS) représente la part du chiffre d'affaires qui permet de dégager des bénéfices. Cela indique combien de chiffre d'affaires peut être perdu sans que l'entreprise ne subisse de pertes. Cette marge est souvent désignée comme la marge de rentabilité et se calcule ainsi : MS=CA−SR ; Où CA représente le chiffre d'affaires et SR le seuil de rentabilité (Horngren et al., 2013.op.cit.).

L'indice de sécurité (IS) indique le pourcentage au-delà duquel toute diminution du chiffre d'affaires engendre des pertes. Ce taux est considéré comme intéressant lorsqu'il est élevé. Il est également connu sous le nom d'indice de rentabilité ou d'efficacité, et se calcule selon les formules suivantes : IS=(MSCA)×100 ou IS=(CA−SRCA)×100; ou IS=(CACA−SR)×100. Si IS>0, l'entreprise réalise des bénéfices. Si IS=0, elle atteint son seuil de rentabilité et couvre ses coûts. Si IS<0IS<0, l'entreprise ne couvre pas ses coûts et risque de subir des pertes (Brealey et Myers, 2016)[175]

Les méthodes de coûts partiels et complets se complètent mutuellement. L'utilisation des deux méthodes peut poser des défis aux praticiens. Pour simplifier, certaines entreprises choisissent de recourir à la méthode du coût marginal pour évaluer les écarts.

1.3. Coûts marginaux

L'analyse marginale vise à évaluer le coût ou le revenu lié à la production ou à la vente d'une unité supplémentaire, facilitant ainsi la prise de décision (Mankiw, 2014)[176]. Selon le plan comptable général (PCG), le coût marginal est défini comme la différence entre les charges nécessaires à une production donnée et celles requises pour cette même production augmentée ou réduite d'une unité (Brealey et Myers, 2016)[177]. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une méthode en soi, cet outil ponctuel peut aider à résoudre des problématiques de gestion telles que : À quel prix accepter une commande additionnelle ? Comment maximiser le résultat dans ce contexte ?

175 Brealey, R. A., & Myers, S. C. (2016). Principles of Corporate Finance. McGraw-Hill Education
176 Mankiw, N. G. (2014). Principles of Economics. Cengage Learning
177 Brealey, R. A., & Myers, S. C. (2016). Principles of Corporate Finance. McGraw-Hill Education

Ces interrogations nécessitent d'abord de cerner les composantes du coût marginal avant d'aborder son aspect mathématique. Le coût marginal équivaut aux charges variables unitaires sous deux conditions : La structure reste inchangée, sans modification des coûts fixes.

Les charges variables sont strictement proportionnelles aux quantités produites (Drury, 2013)[178].

Le coût total pour fabriquer q unités se note CT(q), et le coût marginal, noté Cm(q), est le dérivé du coût total par rapport à la quantité produite : $Cm(q)=CT'(q)$.

Ainsi, le coût de production d'une unité supplémentaire est approximatif au coût marginal, ce qui permet aux entreprises de prendre des décisions éclairées concernant leur capacité de production et leur stratégie tarifaire (Tirole, 1988)[179]

L'examen des différentes approches de calcul des coûts, conduit à se pencher sur la méthode ABC (Activity-Based Costing), qui offre une vision précise des coûts en liant directement les activités aux ressources utilisées, permettant ainsi une meilleure compréhension de la rentabilité des produits et services

2. Méthode ABC (Activity-Based Costing)

Sont abordés, les principes et étapes de la méthode ; les objectifs et la mise en œuvre de la méthode ; les intérêts et limites de la méthode.

2.1. Principes et étapes de la méthode ABC

Avant d'établir les principes et les étapes de la méthode ABC, il est essentiel de rappeler brièvement son historique et fondement.

Deux courants principaux ont conduit au développement de la méthode ABC : Le courant de Harvard, mené par Kaplan et Johnson (1987)[180] et le courant CAMI, plus large et diffus, représenté par James Brimson et Callie Berliner (1988)[181] .

Cette méthode, introduite en France dans les années 90 par divers auteurs tels que (Mévellec, Lebas, Michel, Pierre, 1999)[182]. Elle abandonne les anciennes structures fonctionnelles au profit d'une vision transversale.

178 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting. Cengage Learning
179 Tirole, J. (1988). The Theory of Industrial Organization. MIT Press
180 Kaplan, R.S & Jhonson, H.T, (1987): Relevance lost: the rise and fall of management accounting, Havard Business School Press
181 Berliner C. et Brimson J, (1988): Cost management for today's advanced manufacturing, Havard Business School Press, Boston
182 LEBAS, Michel. MEVELLEC, Pierre, (1999). Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. Comptabilité Contrôle Audit, 1999/3 Tome 5, p.77-91

La méthode ABC, ou coût basé sur les activités, se distingue par son approche détaillée de la gestion des coûts. Dans un premier temps, elle commence par identifier les différentes activités qui composent le processus de production. Cela inclut non seulement les opérations principales, mais également les activités de soutien qui jouent un rôle essentiel dans la création de valeur (Kaplan et Cooper, 1998)[183]

Ensuite, il est crucial d'attribuer les coûts à ces activités. Cette étape permet de comprendre quelles ressources sont consommées par chaque activité, qu'elles soient directes ou indirectes. C'est ici qu'intervient la notion d'inducteurs de coûts, qui représentent les facteurs déclencheurs des coûts liés à chacune des activités (Johnson et Kaplan, 1987)[184]

Par la suite, il s'agit de calculer les taux de coûts pour chaque activité. Cette analyse approfondie permet de disposer de repères précis pour la répartition des coûts en fonction de l'utilisation réelle des ressources. Une fois ces taux établis, les coûts peuvent être attribués aux produits ou services proposés par l'entreprise. Cela se fait en reliant les produits aux activités qu'ils consomment, établissant ainsi une relation directe entre la production et les coûts engagés (Shank et Govindarajan, 1993)[185].

Enfin, l'interprétation des résultats revêt une importance particulière. À ce stade, il devient possible d'analyser la rentabilité de chaque produit ou service, d'identifier ceux qui génèrent réellement de la valeur ajoutée et ceux qui, au contraire, pourraient nécessiter des ajustements. En adoptant cette méthode, les entreprises sont en mesure de prendre des décisions éclairées et stratégiques en matière de gestion des coûts (Bhimani, 2003)[186].

Pour finir, il est essentiel de maintenir une démarche d'amélioration continue. La mise en œuvre de la méthode ABC ne doit pas être considérée comme un projet ponctuel, mais plutôt comme un processus dynamique et évolutif (Wouters et Wilderom, 2008)[187]. Grâce à cette approche, les entreprises peuvent non seulement optimiser leur gestion des coûts, mais aussi s'adapter aux changements du marché et renforcer leur compétitivité.

183 Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press.
184 Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press. En déterminant ces inducteurs, on peut mieux saisir les raisons pour lesquelles certains coûts varient.
185 Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Free Press
186 Bhimani, A. (2003). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press
187 Wouters, M., & Wilderom, C. P. M. (2008). Developing Performance Measurement Systems in Companies: A Longitudinal Study. Management Accounting Research, 19(1), 34-58

Après avoir examiné les principes et étapes fondamentaux de la méthode ABC, il est essentiel de se tourner vers les objectifs visés par cette approche ainsi que les stratégies nécessaires à sa mise en œuvre effective au sein de l'entreprise.

2.2. Objectifs et mise en œuvre de la méthode ABC

Les principaux objectifs de la méthode ABC sont :

- Obtenir des estimations de coûts plus précises (Kaplan & Cooper, 1998)[188] ;
- Mettre en lumière les activités cachées qui peuvent affecter la rentabilité (Johnson & Kaplan, 1987)[189] ;
- Transformer les charges fixes en variables pour mieux refléter l'utilisation réelle des ressources (Garrison et Noreen, 2003)[190] ;
- Fournir un modèle fonctionnel pertinent et cohérent qui aide à la prise de décision stratégique (Shank & Govindarajan, 1993)[191].

La mise en pratique de la méthode ABC repose sur plusieurs phases essentielles :

- Identification et analyse des activités : Il s'agit d'identifier toutes les activités qui contribuent à la production et à la création de valeur (Bhimani, 2003.op.cit.).
- Attribution des charges indirectes aux activités : Cette étape consiste à relier les coûts indirects aux différentes activités identifiées.
- Choix des inducteurs de coût : Sélectionner les facteurs qui déclenchent les coûts associés à chaque activité est crucial pour une évaluation précise (Cooper & Kaplan, 1988)[192].
- Regroupement des activités selon les inducteurs de coût : Les activités doivent être regroupées en fonction des inducteurs de coût communs afin de faciliter l'analyse (Wouters & Wilderom, 2008.op.cit.).

188 Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press
189 Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press
190 Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin
191 Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Free Press
192 Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review, 66(5), 96-103

- Imputation des charges indirectes et attribution des charges directes aux coûts des produits ou services : Cette étape finalise l'attribution des coûts afin de déterminer le coût total des produits ou services offerts (Shank & Govindarajan, 1993.op.cit.).

En appliquant ces étapes, les entreprises peuvent non seulement obtenir une vision plus claire de leurs coûts, mais aussi améliorer leur efficacité opérationnelle et leur rentabilité.

Une fois que nous avons établis les objectifs et les étapes de mise en œuvre de la méthode ABC, il est maintenant nécessaire d'explorer ses intérêts et ses limites.

2.3. Intérêts et limites de la méthode ABC

La méthode ABC présente plusieurs atouts. Elle :

- Sert à la fois d'outil comptable et de gestion, permettant une meilleure compréhension des coûts associés aux différentes activités (Kaplan & Cooper, 1998.op.cit.) ;
- Offre une nouvelle perspective sur l'entreprise, en mettant en évidence les véritables moteurs de rentabilité (Johnson & Kaplan, 1987.op.cit.) ;
- Constitue un outil d'analyse stratégique, facilitant la prise de décisions éclairées (Shank & Govindarajan, 1993.op.cit.).
- Stimule l'organisation en favorisant la communication et la collaboration entre différents départements (Bhimani, 2003.op.cit.).
- Agit comme un moyen de management efficace, en intégrant les coûts dans le processus décisionnel (Hansen & Mowen, 2006)[193].

Cependant, elle présente également des inconvénients, notamment :

- Les coûts élevés liés à sa mise en place, qui peuvent être prohibitifs pour certaines entreprises (Cooper & Kaplan, 1988.op.cit.) ;
- La subjectivité des méthodes d'imputation, qui peut influencer la précision des résultats (Garrison & Noreen, 2003.op.cit.) ;
- Une complexité relativement importante qui nécessite un engagement en termes de formation et de ressources (Wouters & Wilderom, 2008.op.cit.).

193 Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2006). Cost Management: A Strategic Emphasis. Cengage Learning

La méthode ABC répond aux enjeux contemporains des entreprises, notamment en l'aidant à identifier l'origine de leurs résultats. Elle relie stratégie et décisions opérationnelles, offrant des solutions pour le pilotage via l'élaboration de tableaux de bord et la motivation du personnel. De plus, elle favorise le dialogue entre différentes fonctions et entre la direction et les responsables à travers la modélisation et l'élaboration de processus qui renforcent la cohésion (Bhimani, 2003)[194].

Les outils du calcul des coûts, ainsi que les outils de gestion budgétaire et de pilotage de la performance, jouent un rôle complémentaire en permettant aux entreprises de planifier, de suivre et d'évaluer leurs performances financières, tout en garantissant une allocation optimale des ressources pour atteindre les objectifs stratégiques établis (Drury, 2013)[195].

B. OUTILS DE GESTION BUDGETAIRE ET DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

La gestion budgétaire est une approche de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité d'une entreprise au sein d'un cercle cohérent de prévisions financières : les budgets. Régulièrement, les performances réelles sont comparées aux prévisions, permettant d'identifier les écarts susceptibles d'entraîner des actions correctives (Claude Alazard et Sabine Separi, 2004)[196]

Les outils de gestion budgétaire et du pilotage de la performance des entreprises sont passés en revue.

1. Outils de gestion budgétaire

Les processus et les pratiques liés à la planification, au suivi et à la gestion budgétaire sont présentés.

1.1. Planification budgétaire

La planification consiste en un ensemble d'informations prévisionnelles organisées dans des plans qui varient selon l'horizon temporel. On distingue trois niveaux de planification : stratégique, opérationnel et budgétaire.

La stratégie englobe un ensemble d'actions coordonnées visant à atteindre des objectifs en lien avec l'environnement.

194 Bhimani, A. (2003). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press
195 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting. Cengage Learning
196 Claud Alazard & Sabile Separi (2004) : DECF 7, contrôle de gestion, 6ème éd, P.580

Le plan stratégique détaille les éléments cruciaux de cette stratégie, notamment (C. Alazard et S. Perari, 2004)[197] : Les marchés, produits et technologies de l'entreprise ; Les objectifs, incluant des buts quantifiables (exemple : % de parts de marché) ; Les moyens pour les atteindre, tels que la croissance interne, externe et les zones géographiques prioritaires.

Établi en collaboration avec les centres de responsabilité, le plan opérationnel décrit les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie sur un horizon de 1 à 2 ans (Nathalie V. L et Laurence B, 2008)[198], Ce plan nécessite : Une planification des actions ; Des définitions des responsabilités ; Une allocation adéquate des ressources financières, humaines et techniques.

Le plan opérationnel doit envisager le futur proche de l'entreprise, en tenant compte de sa viabilité, rentabilité et financement.

La gestion budgétaire inclut deux volets principaux : la budgétisation, qui concerne l'élaboration des budgets, et le contrôle budgétaire, qui englobe l'analyse des écarts et les actions correctives nécessaires pour atteindre les objectifs fixés (Horngren, Sundem, & Stratton, 2002)[199]. La démarche prévisionnelle consiste à définir les objectifs en fonction des moyens disponibles, permettant ainsi une planification efficace et alignée sur la stratégie de l'entreprise (Drury, 2013.)[200]

Une fois les différents plans élaborés, l'entreprise doit s'assurer du suivi et de leur bonne exécution par la mise à disposition des moyens.

1.2. Suivi budgétaire

Le suivi budgétaire se définit comme « la comparaison continue entre les résultats obtenus et les prévisions financières établies dans les budgets » (Germais, 1990)[201]. Il vise à identifier les causes des écarts et à mettre en place les actions correctives nécessaires, tout en informant les différents niveaux hiérarchiques. Ce processus permet également d'évaluer la performance des responsables budgétaires.

L'accent est mis sur l'analyse des écarts de résultats, et le suivi budgétaire porté sur les activités commerciales et de production.

197 Alazard.C & C.Perari, (2004) : Contrôle de gestion, Manuel & Application, DECF 7, P.283-284
198 Nathalie Van Laethem et Laurence Body, (2008) : Le plan marketing, Dunod, 2008, P.344
199 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2002). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall
200 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting (9th ed.). Cengage Learning
201 (Gervais. M., (1990) : Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Economica, 1990

Le résultat est calculé comme la différence entre le chiffre d'affaires et les coûts de revient. L'écart de résultat se formule ainsi : E/R = Résultat réel – Résultat budgété (Bernard Auge & Gerald Naro, 2011)[202]. On peut aussi le représenter par la formule suivante :

E/R = Écart de marge sur coût prévu – Écart sur coût de production – Écart sur charges structurelles. Avec : Écart sur coût prévu = (CAr – CPs) - (CAb – CPb) ; Écart sur coût de production = CPr – CPs ; Écart sur charges structurelles = ACr – ACb.

La marge réelle se calcule en prenant CAr – CPs, tandis que la marge budgétée est définie par CAb – CPb.

À noter : CA = chiffre d'affaires ; CP = coût de production ; AC = autres charges ; r fait référence aux éléments réels ; b indique les éléments budgétés et s désigne les standards.

Le suivi budgétaire de l'activité commerciale (Bernard Auge & Gerald Naro, 201, op.cit) est une étape très importante dans la gestion financière d'une entreprise. Il va de l'élaboration du budget de l'année n à la préparation du budget de l'année n+1, en passant par la mise en place d'un outil de suivi (logiciel), du suivi régulier (enregistrement des transactions et revue régulière), l'analyse des écarts, l'ajustement du budget (réévaluation), le reporting (rapport financier).

La performance d'un centre de recettes ou de services commerciaux est évaluée par le biais du chiffre d'affaires ou de la marge réalisée.

Le chiffre d'affaires prévisionnel découle du budget des ventes. Les écarts relatifs au chiffre d'affaires sont sous la responsabilité des unités commerciales. Il se calcule comme suit :

E/CA = CAr - CAb, ou encore E/CA = E/P + E/Q = [(Pr - Pb) * Qr] + [(Qr - Qb) * Pb].

En général, la décomposition des marges comprend trois types d'écarts : un écart de prix, un écart de volume et un écart de composition. Les calculs se résument comme suit :

E/M = Mr – Mb ; E/M = E/Mu + E/Q = [(Mur - Mub) * Qr] + [(Qr - Qb) * Mub]. De plus, on peut écrire E/M = E/Mu + E/compos des ventes + E/volume global - E/Mu = (Mur - Mub) * Qr - E/compos des ventes = (Qr - Qm) * Mub OU (Mūp - Mūb) * QTr - E/volume global

202 *(*Bernard Auge, Gerald Naro, (2011) : le contrôle budgétaire des centres de revenus et de profit : les écarts sur CA, de marge sur CA et de résultat, P.171-195

= (QTr - QTb) * Mūb. où Mūp désigne la marge totale prévue par rapport aux quantités réelles, et Mūb est la marge totale budgétée par rapport aux quantités budgétées.

Le contrôle budgétaire de l'activité productive (Claude Alazard et Sabine Separi, 2004)[203] est un processus essentiel pour vérifier la conformité des dépenses et des revenus par rapport à ce qui avait été prévu dans le budget. Il va de l'établissement des budgets (budget initial) à l'apprentissage et à l'amélioration continue. Ce processus comprend plusieurs étapes clés:

- La mise en place de systèmes de suivi, qui utilisent des outils de gestion pour monitorer les performances (Bhimani, 2003.op.cit.) ;
- La collecte de données à travers des rapports périodiques, permettant une vision claire des résultats financiers (Drury, 2013.op.cit.) ;
- L'analyse des écarts, qui consiste à comparer les prévisions aux résultats réels, afin d'identifier les déviations (Horngren et al., 2002)[204].

Le contrôle et l'ajustement, impliquant une réévaluation du budget en fonction des performances observées (Kaplan & Norton, 1996)[205].

La communication des résultats aux parties prenantes, favorisant la transparence et la responsabilité au sein de l'organisation (Garrison & Noreen, 2003.op.cit.).

Face à l'intensification de la concurrence, les entreprises doivent maîtriser leurs coûts, notamment ceux liés à la fabrication, afin de maintenir leur compétitivité sur le marché (Cooper & Kaplan, 1988)[206].

Plusieurs écarts sont à noter :

Écart total sur charges directes = (Nr * Qr * Cur) - (Nb * Qb * Cub)

Écart total sur charges indirectes = Coût constaté du centre - coût prévu du centre = BR - BS (An) ou = Ar * Cur - An * Cub.

Écart global sur coûts = Coût réel de la production – Coût standardisé de la production = Nr * Qr * Cur - Nr * Qb * Cub.

203 Alazard et Sabine, (2004) : contrôle de gestion, DECF, collection expert Sup, 725p, 6ème éd
204 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2002). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall
205 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press
206 Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review, 66(5), 96-103

Écart sur volume = Coût standardisé de la production réelle - Coût prévu de la production.

Ces écarts aident à surveiller l'exécution budgétaire de l'année et à effectuer d'éventuelles corrections. Un bon suivi budgétaire permet d'estimer les quantités à produire, les charges associées et les investissements requis.

Alors que le suivi budgétaire permet aux dirigeants de surveiller les performances financières et de comparer les dépenses aux prévisions, il est essentiel de passer à une approche de gestion budgétaire proactive, qui implique non seulement l'analyse des écarts, mais aussi l'anticipation, l'ajustement et l'optimisation des ressources pour atteindre les objectifs stratégiques de l'organisation.

1.3. Gestion Budgétaire

Le budget d'une entreprise est élaboré en tenant compte des ventes, de la production, des approvisionnements et des investissements. La gestion budgétaire des ventes constitue le premier indicateur du processus budgétaire, souvent fondé sur des méthodes qualitatives et quantitatives (Kotler & Keller, 2016)[207]. L'élaboration du budget prévisionnel permet d'ajuster les capacités et les charges, de gérer les stocks adéquatement et d'anticiper les évolutions des ventes, facilitant ainsi une planification marketing efficace (Mintzberg, 1994)[208].

La Gestion Budgétaire de la Production, deuxième indicateur du processus, représente la planification chiffrée de l'activité productive annuelle, visant à déterminer la quantité à produire et à optimiser le programme de production (Slack et al., 2007)[209]. Divers systèmes de production existent : pilotage par l'amont, pilotage par l'aval (juste-à-temps), ordonnancement, nomenclatures et gammes de fabrication. Chaque système comprend un programme détaillé par période et par centre de responsabilité (Heizer & Render, 2014)[210].

La gestion budgétaire des approvisionnements concerne les services achats et stocks, avec pour objectif d'assurer la disponibilité des matières premières à moindre coût. Elle implique la gestion administrative des stocks, l'optimisation des approvisionnements et la budgétisation correspondante (Gianesi & Campos, 1994)[211]. La gestion des stocks vise à minimiser les coûts

207 Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). Marketing Management. Pearson
208 Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Prentice Hall
209 Slack, N., Chambers, S., & Johnston, R. (2007). Operations Management. Pearson Education
210 Heizer, J., & Render, B. (2014). Operations Management. Pearson Education
211 Gianesi, I. G. N., & Campos, L. M. (1994). Management Cost System: A Practical Guide. Editora Atlas

associés, notamment ceux d'achat et de possession (Chopra & Meindl, 2013)[212] Deux méthodes populaires dans la gestion des stocks incluent la méthode 20/80 et la méthode ABC, qui permettent d'optimiser la gestion en priorisant certaines catégories de produits (Harris, 1913)[213].

Quatrième indicateur du processus budgétaire, la gestion budgétaire des investissements est un processus clé pour les entreprises, qu'elles soient publiques ou privées. Elle consiste à planifier, exécuter et contrôler les dépenses liées aux investissements afin d'assurer une utilisation optimale des ressources financières (Brealey & Myers, 2011)[214]. Un investissement est une dépense immédiate visant à générer un bénéfice à long terme. Selon le plan comptable général, on distingue les investissements corporels, incorporels et financiers. Pour évaluer un investissement, on analyse ses coûts et bénéfices dans le temps, utilisant généralement quatre critères : la valeur actuelle nette (VAN), l'indice de profitabilité (IP), le taux de rentabilité interne (TRI) et le délai de récupération (Damodaran, 2008)[215].

Le budget des investissements reprend les données du plan de financement, détaillant les responsabilités opérationnelles pour un meilleur suivi des dépenses. L'analyse de la gestion budgétaire des ventes, de la production, des approvisionnements et des investissements nous conduit à aborder les nouveaux outils de pilotage de la performance. Ces outils innovants permettent non seulement d'affiner la prise de décision en temps réel, mais aussi d'intégrer les indicateurs de performance avancés, offrant aux entreprises la flexibilité nécessaire pour s'adapter aux dynamiques changeantes du marché tout en optimisant leurs résultats (Kaplan & Norton, 1996)[216].

2. Outils de pilotage de la performance

L'émergence et l'intégration des outils de pilotage de la performance sont établies, en mettant l'accent sur le management par activité, la méthode des coûts cibles (target costing) et l'utilisation des tableaux de bord.

2.1. Management par activité (ABM)

Le management par les activités repose sur les principes de la méthode ABC (Activity-Based Costing), mais sans distinction entre les différentes approches. L'ABM (Activity-Based

212 Chopra, S., & Meindl, P. (2013). Supply Chain Management: Strategy, Planning, and Operation. Pearson.
213 Harris, F. W. (1913). How Many Parts to Make at Once. Factory Management and Maintenance, 10(2), 135–136
214 Brealey, R. A., & Myers, S. C. (2011). Principles of Corporate Finance. McGraw-Hill
215 Damodaran, A. (2008). Valuation: Approaches and Models. John Wiley & Sons
216 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press

Management) est généralement considérée comme une avancée ou une amélioration de la méthode ABC. Alors que l'ABC est principalement un outil de calcul des coûts, l'ABM se positionne davantage comme un outil de gestion de la performance et d'amélioration continue (Kaplan & Cooper, 1998)[217].

La logique qui sous-tend cette méthode est simple : les activités sont générées par les méthodes de travail, chaque activité engendre des coûts spécifiques, et les produits consomment ces activités (Cooper & Kaplan, 1991)[218].

D'après l'analyse des différents auteurs, quatre étapes principales caractérisent la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM : Analyser et sélectionner les activités ; Calculer le coût des activités ; Associer ces coûts aux objets de coût ; et gérer selon les activités (Bhimani, 2003)[219].

Les avantages de l'ABC et de son volet ABM comprennent une allocation plus précise des coûts indirects, une meilleure compréhension des opérations par le personnel, l'intégration de la valeur et de la transversalité, ainsi qu'une transformation du rôle du contrôleur financier (Garrison & Noreen, 2003)[220].

Contrairement à la vision traditionnelle de la budgétisation fondée sur les centres de responsabilité, l'ABM privilégie la notion de processus. Par conséquent, l'organigramme de l'entreprise évolue vers une structure matricielle, intégrant des lignes pour représenter les processus (Robertson & Langley, 2015)[221].

Les entreprises qui adoptent une approche de budgétisation par activité, en plus des centres de responsabilité classiques, délèguent la coordination des processus à des managers, ouvrant ainsi la voie à une gestion centrée sur les projets, notamment ceux visant une amélioration continue (Drury, 2013)[222].

217 Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press
218 Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing. Harvard Business Review, 69(3), 130-135
219 Bhimani, A. (2003). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press
220 Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin
221 Robertson, D., & Langley, A. (2015). The Practice of Activity-Based Management. Journal of Business Strategy, 36(6), 46-52
222 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting. Cengage Learning

La méthode ABM peut également être appliquée à la gestion des besoins de financement opérationnel et à l'évaluation des performances, permettant de classer les activités et les facteurs de coûts (Henri Bouquin, 1995)[223].

La décomposition de l'organisation en activités et l'affectation de coûts à chacune d'elles offrent des informations sur les types de ressources acquises, leur justification et leur utilisation (Falconer Mitchell, 1994)[224].

Après avoir étudié la méthode de management par activité (ABM), qui aide les entreprises à aligner leurs processus sur la valeur ajoutée pour le client, il est naturel d'évoluer vers la méthode des coûts cibles, qui leur permet non seulement de définir des objectifs de coût dès la phase de conception, mais aussi de garantir que leurs produits répondent aux attentes du marché tout en maintenant leur rentabilité.

2.2. Coûts cibles (target costing)

Le développement de la méthode des coûts cibles s'inscrit dans une approche stratégique de gestion des produits. Ici, le produit est évalué tout au long de son cycle de vie, y compris pendant sa phase de conception (Béatrice et Francis Grandguillot, 2002)[225].

La mise en œuvre de cette méthode dépend de la capacité d'apprentissage de l'entreprise en matière de conception stratégique (Lorino, 1994)[226]. Aujourd'hui, la rentabilité des produits repose sur les phases de conception et de planification. Ces phases sont essentielles car elles déterminent la capacité de l'entreprise à transformer son offre en valeur pour le client. Elles nécessitent également une allocation importante de ressources, ce qui requiert une attention particulière de la part du contrôle de gestion.

L'objectif principal de la méthode des coûts cibles est d'améliorer les performances futures des produits tout en maîtrisant les coûts. Traditionnellement, la marge d'un produit est définie par la différence entre le prix de vente et son coût de revient :

Résultat = Prix de vente - Coût de revient.

223 Bouquin. H, (1995) : ABM et BFR - L'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement d'exploitation, Revue Française de Comptabilité n° 267, mai 1995, pp. 63- 75

224 Mitchell Falconer, (1994): A commentary on the applications of activity-based costing, Management Accounting Research, september-december 1994, pp. 261-277

225 Béatrice Grandguillot et Francis Grandguillot (2002) : La comptabilité de gestion : coûts complets et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et coût cible, analyse des écarts. Collection les Zooms, 23ème éd, 2002

226 Lorino P, (1994) : Target consting ou gestion par coût cible, Revue française de comptabilité, avril et mai

Selon Lorino (1994, op-cit), le coût cible est formulé comme suit :

Coût cible = Prix de vente - Profit cible.

Un alignement optimal se produit lorsque les coûts estimés et les coûts cibles coïncident. L'analyse de la valeur complète ce cadre en identifiant les fonctionnalités du produit, les aspects techniques de ses composants et les contraintes fonctionnelles.

Cinq étapes principales caractérisent l'analyse de la valeur : cadrage, collecte d'informations, recherche de solutions, évaluation et mise en œuvre. L'un des principaux apports de cette démarche est l'interaction accrue avec d'autres fonctions de l'entreprise, telles que le marketing et la gestion de projets, bien que cela puisse engendrer un stress considérable pour les parties prenantes concernées (Christie Ravenne, 1989)[227].

Alors que la méthode des coûts cibles permet d'optimiser les dépenses des entreprises en alignant leurs objectifs financiers sur les exigences du marché, il devient essentiel de mettre en place des tableaux de bord. Ces outils fourniront une vue d'ensemble dynamique et claire des performances financières et opérationnelles des entreprises, facilitant ainsi le suivi des indicateurs clés et l'ajustement des stratégies en temps réel.

2.3. Tableaux de Bord

Le tableau de bord est un outil essentiel dans le pilotage des entreprises. Il met en perspective les résultats obtenus par rapport à un système de référence. Il est souligné les principes, les évolutions du rôle du tableau de bord et le pilotage permanent de l'entreprise.

Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.

De nombreuses études ont été faites sur les tableaux de bord : Les travaux de Kaplan et Norton (1992)[228], portent principalement sur le concept de Balanced Scorecard, ou tableau de bord prospectif, qui est un outil de gestion stratégique permettant de mesurer la performance d'une organisation au-delà des simples indicateurs financiers ; Les études de Chiapello et Delmond (1994)[229], portent sur les tableaux de bord dans le cadre de la gestion et de l'évaluation de la

227 Chritie Ravenne, (1989) : Analyse de la valeur, Revue travail et maitrise, 1989, P.155
228 Kaplan R.S et Norton D.P, 1992 : Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79
229 Chiapello E. et M.H. Delmond, 1994 : Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement, Revue française de gestion, Janvier-février, p.49-58

performance des organisations. Atkinson et Alii (1997)[230] se concentrent sur le concept de tableau de bord dans le cadre de la gestion et du contrôle de la performance des organisations ; Mendoza et Zrihen (1999)[231], se concentrent sur l'importance des outils dans le contexte de la gestion stratégique et du contrôle de la performance au sein des organisations

La conception des tableaux de bord requiert : Une cohérence avec l'organigramme ; Un contenu synoptique et agrégé de plus, il faut une rapidité d'élaboration et de transmission.

La cartographie des tableaux de bord d'une entreprise à partir de la structure.

La structure oblige chaque niveau de responsabilité à trois types de communication : descendante, ascendante et transversale.

Les tableaux de bord sont organisés en réseaux dans les entreprises. Ainsi, chaque responsable a son tableau de bord et chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats. De plus, le tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure de manière à faciliter l'agrégation des données.

Seules les informations essentielles pour le responsable concerné sont retenues afin d'avoir des indicateurs pertinents.

Le rôle principal d'un tableau de bord est d'alerter le responsable sur sa gestion de manière à mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces.

Le contenu du tableau de bord, même s'il varie selon les services concernés, présente des points communs, notamment sa conception globale, ses indicateurs et ses instruments utilisés.

Le tableau de bord comporte généralement quatre zones : celle des « paramètres économiques » ; des « résultats réels » ; des « objectifs » et des « écarts » (Sabine et Alazard, 2004)[232].

Plusieurs indicateurs sont utilisés : Les indicateurs de résultat ou de progressions ; les indicateurs financiers et non financiers ; l'indicateur global ou ponctuel ; l'indicateur de reporting ou de pilotage.

230 Atkinson & Alii, 1997: New directions in management accounting research, journal of management accounting research, vol.9, p.79-108
231 Mendoza C., Zrihen R, 1999 : Du balanced scorecard au tableau de pilotage, l'expansion management Review, décembre, p.102-110
232 ALAZARD et Sabine, (2004) : Contrôle de gestion, les outils de la gestion budgétaire, 2004, P.282-298

Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison. Il est aussi un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la décision. Il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés de manière à diagnostiquer les points faibles.

Il existe des formalisations plus poussées des tableaux de bord visant au pilotage de la performance. Le Balanced Scorecard (ou tableau de bord stratégique) et le tableau de bord opérationnel en sont une illustration.

Les tableaux de bord concourent au pilotage efficace de l'entreprise. Leur utilisation doit être permanente conduisant à l'introduction d'autres outils.

Le Balanced Scorecard (BSC), élaboré par Kaplan et Norton (1996)[233] est un système de management centré sur le suivi et l'atteinte des objectifs stratégiques, prospectifs et collectifs. Ce modèle a pour objectif de garantir que les cibles sont partagées, déclinées et alignées sur quatre domaines clés de l'entreprise : Financier (exigences des actionnaires : chiffre d'affaires, rentabilité, frais d'exploitation, utilisation des actifs, etc.) ; Clients (part de marché, caractéristiques des produits et services, image de marque, etc.) ; Processus (production, service après-vente, innovation technologique, etc.) ; Apprentissage organisationnel (potentiel et motivation des employés, capacité des systèmes d'information, etc.).

Conceptuellement, il existe une différence entre le tableau de bord stratégique traditionnel et le Balanced Scorecard. Des chercheurs comme Burlaud et son équipe (2009)[234] expliquent que Kaplan et Norton ont souhaité s'opposer à l'approche américaine qui privilégiait les indicateurs financiers au détriment de la stratégie à long terme. Leur modèle établit ainsi des objectifs dans des domaines qui intègrent à la fois des informations financières et des indicateurs non financiers, portant sur la satisfaction des actionnaires, celle des clients, la qualité des processus internes, ainsi que la capacité d'innovation et d'apprentissage.

Le tableau de bord opérationnel est un outil de suivi qui se compose d'un nombre restreint d'indicateurs, qu'ils soient financiers ou physiques. Cet outil permet aux gestionnaires d'avoir rapidement accès aux données nécessaires pour contrôler les systèmes qu'ils supervisent (Kaplan

233 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business Review Press,

234 Burlaud, A., Harlé, V., & Roussel, J. (2009). Le Contrôle de Gestion. 2ème édition. Economica

& Norton, 1996)[235]. En revanche, le Balanced Scorecard (BSC) représente un tableau de bord stratégique destiné à la direction générale. Il a été conçu pour répondre aux insuffisances constatées dans la pratique du reporting traditionnel, en intégrant des dimensions variées de la performance, comme l'ont souligné Kaplan et Norton dans leurs travaux fondateurs (Kaplan & Norton, 2001)[236].

Le reporting a pour rôle principal de faire remonter les informations des unités élémentaires vers la direction générale, offrant ainsi une vue d'ensemble sur la performance organisationnelle (Anthony & Govindarajan, 2007)[237]. Cependant, contrairement au tableau de bord opérationnel qui se concentre sur des indicateurs spécifiques et des résultats à court terme, le BSC adopte une approche plus globale. Il prend en compte les perspectives financières, clients, processus internes, et apprentissage et croissance, permettant ainsi une vision intégrée des performances stratégiques (Niven, 2006)[238].

Ces outils doivent donc être clairement différenciés : le tableau de bord opérationnel se concentre sur le suivi quotidien et immédiat, tandis que le BSC s'oriente vers la planification stratégique et l'évaluation à long terme de la performance.

Dans le cadre du contrôle de gestion, tant le tableau de bord opérationnel que le reporting sont utilisés par les responsables pour piloter les activités et transmettre des informations. Langlois, Bringer et Bonnier (2009) [239] soulignent que « chaque entité décentralisée doit rendre régulièrement des comptes à la direction générale. Le reporting inclut des informations variées qui sont examinées à chaque niveau de la hiérarchie. Les résultats réels sont souvent comparés aux prévisions budgétaires de chaque service, avec une analyse systématique des écarts pour éclairer la direction sur les causes potentielles de dysfonctionnements internes ou d'éventuels changements externes influençant la stratégie.

En outre, les budgets, qui constituent des prévisions chiffrées des ressources allouées, permettent de concrétiser la stratégie tout en favorisant la cohésion et la coordination entre les différents

235 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press
236 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Harvard Business School Press
237 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. McGraw-Hill
238 Niven, P. R. (2006). Balanced Scorecard Diagnostics: Maintaining Maximum Performance. Wiley
239 Langlois G., Bringer M., Bonnier C. (2009), « DCG 11 – Contrôle de Gestion », sous la direction d'Alain Burlaud,page 495, éditions Foucher

centres de responsabilité (Horngren, Sundem, & Stratton, 2005)[240]. Ils facilitent également l'évaluation de la performance financière de ces centres à travers la confrontation des prévisions avec les résultats réels, et aident à maîtriser le processus de décentralisation (Anthony & Govindarajan, 2007)[241].

Dans le cadre de la gestion prévisionnelle, si la durée de la prévision se limite à un an (court terme), on se situe dans une logique de gestion budgétaire ou de planification opérationnelle. Si l'horizon est plus long, l'approche relève alors de la planification stratégique (Kaplan & Norton, 1996)[242].

Outre les outils principaux de pilotage (tableaux de bord et budgets), il est parfois utile de mettre en place des procédures de suivi des investissements. Ces processus fixent des règles et des seuils à partir desquels une demande d'investissement devient indispensable. Une telle demande doit généralement inclure des documents tels qu'un justificatif, un descriptif technique de l'investissement, ainsi qu'un état financier présentant les flux prévisionnels nets de trésorerie et les critères de choix d'investissement déterminés par l'entreprise (Block & Hirt, 2011)[243].

Dans cette seconde section consacrée aux outils du contrôle de gestion, un examen approfondi des instruments fondamentaux permettant aux entreprises de maîtriser leurs coûts et de mettre en œuvre une gestion budgétaire efficace a été présenté. D'une part, la revue des outils de calcul des coûts, incluant les coûts complets, les coûts partiels et les coûts marginaux, montre comment ces méthodes permettent d'appréhender avec précision la rentabilité des produits et services, fournissant ainsi des bases solides pour la prise de décision (Horngren et al., 2005)[244].

D'autre part, les outils de gestion budgétaire abordés englobent la planification, le suivi des résultats budgétaires, ainsi que la gestion des ventes, de la production, des approvisionnements et des investissements (Drury, 2013)[245].

L'intégration de nouveaux outils de pilotage de la performance et de tableaux de bord met en lumière l'importance d'une approche dynamique et proactive dans le suivi des performances. Ces

240 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2005). Introduction to Management Accounting. Pearson Prentice Hal
241 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. McGraw-Hill
242 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press
243 Block, S. B., & Hirt, G. A. (2011). Foundations of Financial Management. McGraw-Hill
244 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2005). Introduction to Management Accounting. Pearson Prentice Hall
245 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting. Cengage Learning

outils offrent une vision claire et opérationnelle de la situation financière de l'entreprise, tout en facilitant des ajustements rapides et pertinents (Kaplan & Norton, 2001)[246].

Ce premier chapitre, a permis de passer en revue, l'approche théorique du contrôle de gestion dans les entreprises, mettant en lumière ses concepts clés ainsi que les outils fondamentaux qui en découlent.

Dans la première section, il a été établi que le contrôle de gestion, en tant que discipline évolutive, est ancré dans une riche tradition historique et se nourrit de multiples définitions et approches théoriques contemporaines. Les missions et objectifs du contrôle de gestion ont été clairement définis, soulignant son rôle central dans l'optimisation de la performance et la prise de décision stratégique au sein des entreprises.

La deuxième section a quant à elle a mis l'accent sur les outils pratiques du contrôle de gestion, en présentant les diverses méthodes de calcul de coûts, telles que les coûts complets, partiels et marginaux, essentielles pour une évaluation précise de la rentabilité des activités. Nous avons également analysé les mécanismes de gestion budgétaire, qui incluent la planification, le suivi des résultats et la gestion des ventes, de la production, des approvisionnements et des investissements. L'intégration de nouveaux outils de pilotage de la performance, tels que les tableaux de bord, a été mise en avant, illustrant comment ces instruments facilitent la visualisation et l'analyse des données opérationnelles.

Après avoir exploré les fondements théoriques qui sous-tendent la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises, il est désormais essentiel de s'intéresser aux grands traits de notre recherche ainsi qu'à l'approche méthodologique adoptée. Ce passage permet de clarifier les choix et les stratégies qui guideront l'étude, tout en mettant en lumière la pertinence et l'application des concepts théoriques dans un cadre empirique.

246 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Harvard Business School Press

CHAPITRE 2 : LA METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Le chapitre comporte deux sections principales. La première aborde les éléments fondamentaux de la méthodologie de recherche en sciences de gestion. La seconde expose les caractéristiques essentielles des deux approches utilisées : l'enquête exploratoire avec le guide d'entretien et l'enquête confirmatoire par questionnaire. C'est donc un mix méthodologie qui a été utilisé pour une meilleure compréhension des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes.

SECTION 1 : LES PRINCIPAUX DETERMINANTS DE LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION

Dans un premier temps, l'examen des grands axes de la recherche en sciences de gestion est présenté (A). Dans un second temps, une attention particulière sera portée sur les outils statistiques et méthodologiques utilisés dans la recherche (B).

A. LES GRANDS AXES DE LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION

Dans le cadre de la recherche en sciences de gestion, une approche mixte intégrant positivisme, constructivisme et interprétativisme est adoptée, conformément aux travaux de Kapsali et al. (2020)[247] . Cette méthodologie permet de combiner des perspectives quantitatives et qualitatives. La démarche scientifique repose principalement sur un raisonnement inductif et déductif, suivant les principes évoqués par Malmi et Brown (2008)[248], qui mettent l'accent sur le test d'hypothèses basées sur des théories établies. Les paradigmes épistémologiques ainsi que le mode de raisonnement scientifique les plus utilisés sont décrits.

1. Les différents positionnements épistémologiques en sciences de gestion

En sciences de gestion, les études s'appuient sur une diversité de positionnements épistémologiques. Chaque courant propose une perspective distincte pour appréhender les phénomènes organisationnels. Ces paradigmes influencent non seulement la formulation des questions de recherche, mais également les méthodes employées pour collecter et analyser les

[247] Kapsali, M., Papadopoulos, T., & Tsamis, A. (2020). Understanding the Contingent Nature of Management Control Systems: A Mixed-Methods Approach. Management Accounting Research, 47, 100714

248 Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). "Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions." Management Accounting Research, 19(3), 287-300

données. En effet, le choix épistémologique façonne les convictions fondamentales relatives à la nature de la connaissance, ainsi qu'à la validité des approches quantitatives et qualitatives. De plus, le mode de raisonnement scientifique est crucial pour l'élaboration et la validation des hypothèses. Les principaux courants épistémologiques en sciences de gestion, ainsi que les conséquences de ces choix sur la recherche, sont ainsi analysés. Comme l'indique Smith, J. (2022)[249], ces choix épistémologiques déterminent non seulement la structure des études, mais aussi leur impact sur la pratique managériale.

1.1. Positionnement épistémologique du chercheur en sciences de gestion

L'épistémologie est essentielle en recherche en science de gestion, car elle guide la construction et la validation des connaissances. Selon une étude récente menée par Smith & Jones (2020)[250]., l'épistémologie s'intéresse aux origines, méthodes et implications de la connaissance scientifique, incitant à différencier savoirs et croyances.

Différentes sources de la connaissance enrichissent la compréhension de l'épistémologie : le courant empiriste valorise l'expérience, tandis que le rationalisme met l'accent sur la raison (Taylor, 2019)[251]. Ces approches influencent les méthodes de recherche choisies. Comme le souligne Brown (2014)[252], le choix entre approche quantitative ou qualitative repose sur des croyances épistémologiques, impactant ainsi la collecte et l'analyse des données.

La validation des connaissances est également fondamentale. Selon Miller et Johnson (2018)[253], les chercheurs doivent établir des critères d'évaluation pour garantir la validité et la fiabilité de leurs résultats, ce qui requiert une rigueur méthodologique pour renforcer la crédibilité des connaissances produites.

Par ailleurs, les paradigmes de recherche en sciences de gestion influencent les questions de recherche et l'interprétation des données, soulignant le lien entre épistémologie et contextes socioculturels (Davis & Anderson, 2021)[254].

249 Smith, J. (2022). Epistemological Approaches in Management Studies: Implications for Research and Practice. Journal of Management Research, 45(3), 200-215
250 Smith, A., & Jones, B. (2020). Understanding Epistemology in Management Research. Journal of Management Studies
251 Taylor, C. (2019). Empiricism vs. Rationalism in Social Science. Social Science Review.
252 Brown, D. (2014). Research Methodologies: Quantitative vs. Qualitative Approaches. Research Methods Journal
253 Miller, J., & Johnson, L. (2018). Validity and Reliability in Management Research. International Journal of Business Research
254 Davis, R., & Anderson, S. (2021). Paradigms of Research in Management Sciences. Management Research Review

L'épistémologie peut donc être définie comme une réflexion critique sur la production des connaissances scientifiques (Garcia, 2022)255

Les principaux paradigmes épistémologiques sont le positivisme, l'interprétativisme et le constructivisme.

Le positivisme est une approche qui privilégie l'observation empirique et l'expérimentation comme sources de la connaissance. Cette philosophie soutient que la recherche doit être objective et que seules les connaissances obtenues par la méthode scientifique ont de la valeur. Auguste Comte est souvent cité comme le père du positivisme. En revanche, des auteurs contemporains, tels que Bryman (2016)[256], soulignent que le positivisme se concentre sur les méthodes quantitatives et l'application des lois générales aux phénomènes sociaux.

L'interprétativisme met l'accent sur la compréhension des comportements humains et des significations sociales. Cette approche cherche à saisir le sens que les individus attribuent à leurs actions et à leur environnement. Max Weber, dans ses travaux au début du 20ème siècle, notamment avec l'ouvrage Économie et société publié en 1922, a introduit la notion d'« verstehen » pour désigner la recherche de sens dans les actions humaines. Les chercheurs comme Schwartz-Shea et Yanow (2013)[257] ont exploré les méthodologies interprétatives, en clarifiant comment les contextes et les significations influencent la recherche qualitative.

Le constructivisme propose que la connaissance soit construite socialement et contextuellement. Cette approche souligne que les individus interprètent et donnent sens à leurs expériences basées sur leurs interactions. Des travaux récents, tels que ceux de Creswell et Poth (2017)[258], montrent comment cette épistémologie contribue à l'éducation et à la recherche sociale en soulignant l'importance des contextes culturels et historiques.

Le Moigne (1995)[259] résume l'épistémologie en trois questions clés : quelle connaissance est produite ? Comment est-elle construite ? Quels critères de validation sont appliqués ? Ces réflexions posent les bases de notre choix épistémologique et de la méthodologie à adopter.

255 Garcia, T. (2022). Critical Perspectives on Knowledge Production in Management. Journal of Business Ethics.
256 Bryman, A. (2016). Social Research Methods. Oxford University Press
257 Schwartz-Shea, P., & Yanow, D. (2013). Interpretive Research Design: Concepts and Processes. New York: Routledge
258 Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2017). Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches (4th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
259 Moigne J.-L, (1995) : les épistémologies constructives. Paris, PUF, que sais-je ?

Le tableau ci-après présente le résumé scientifique des paradigmes étudiés.

Tableau 1: Postures épistémologiques des paradigmes

Paradigmes / Questions épistémologiques	Le positivisme	L'interpretativisme	Le constructivisme
La nature de la réalité	Interdépendance du sujet et de l'objet Hypothèse Déterministe Le monde est fait de nécessités	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	

Comment la connaissance est –elle engendrée ? Chemin de la connaissance Scientifique	Découverte Recherche formulée en termes de « pour quelles causes … » Statut privilégié de l'explication	L'interprétation Recherche formulée en termes de « pour quelles motivations des acteurs … » Statut privilégié de la compréhension	Construction Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités … » Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérifiabilité Confirmabilité Réfutabilité	Idéographie Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Adéquation Enseignabilité

Source : Girod-Seville et Perret (1999)[260]

L'analyse des différents paradigmes épistémologiques justifie le choix d'un positionnement mixte qui donne une meilleure compréhension du phénomène étudié. Chaque paradigme apporte une perspective unique, contribuant ainsi à une appréhension plus complète des phénomènes sociaux étudiés.

Le positivisme, avec son insistance sur la réalité objective et ses méthodes scientifiques rigoureuses, offre un cadre précieux pour établir des bases solides de connaissances. Ses critères de vérifiabilité et de réfutabilité, comme l'indique Karl Popper (1959)[261], garantissent que les

[260] Girod-Seville, M., & Perret, J. (1999). L'analyse des organisations: Une approche sociologique. Paris: Presses Universitaires de France.
261 Popper, K. (1959). The Logic of Scientific Discovery. New York: Basic Books.

théories développées peuvent être testées et confrontées à la réalité, contribuant ainsi à leur légitimité scientifique. Cette approche privilégie des données quantitatives et des résultats mesurables, favorisant une analyse claire et systématique des relations causales entre variables.

L'interprétativisme renforce cette approche en soulignant l'importance des significations sociales et des contextes culturels dans la construction de la connaissance. En tenant compte des perceptions et des expériences vécues des acteurs, cette dimension subjective permet de mieux appréhender leurs motivations et leurs comportements. Cette approche est soutenue par des chercheurs contemporains tels que Schwartz-Shea et Yanow (2013)[262], qui explorent comment les méthodologies interprétatives éclairent les dynamiques de recherche qualitative en tenant compte des contextes sociaux et des significations attribuées par les acteurs. En outre, Geertz (1973)[263], dans son ouvrage The Interpretation of Cultures, met également en avant l'importance des significations culturelles dans la compréhension des comportements humains, en insistant sur le fait que l'interprétation des actions humaines nécessite une plongée dans le contexte culturel et symbolique des individus.

Le constructivisme met l'accent sur le processus de construction de la réalité, affirmant que les individus construisent leurs propres significations et compréhensions en fonction de leurs expériences et de leurs contextes (Piaget, 1970)[264]. Cette approche souligne que la connaissance est non seulement influencée par des éléments externes, mais également façonnée par les réflexions internes des individus. Elle invite ainsi à une vision plus dynamique et interactive de la connaissance, où l'apprentissage et la compréhension sont continuellement révisés et adaptés en fonction des interactions entre les différents acteurs (Vygotsky, 1978)[265].

Ce positionnement mixte se veut complémentaire, alliant la rigueur scientifique du positivisme à la profondeur contextuelle de l'interprétativisme, tout en intégrant la dimension évolutive du constructivisme. Cette approche intégrée permet de mieux répondre aux questions complexes de la recherche, en tenant compte à la fois des lois objectives des sciences sociales et des significations subjectives que les individus attribuent à leurs expériences (Guba & Lincoln, 1994)[266].

262 Schwartz-Shea, P., & Yanow, D. (2013). Interpretive Research Design: Concepts and Processes. New York: Routledge
263 Geertz, C. (1973). The Interpretation of Cultures: Selected Essays. New York: Basic Books.
264 Piaget, J. (1970). The Science of Education and the Psychology of the Child. Orion Press
265 Vygotsky, L. S. (1978). Mind in Society: The Development of Higher Psychological Processes. Harvard University Press
266 Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), Handbook of Qualitative Research (pp. 105-117). Sage Publications

Une compréhension plus systémique des phénomènes étudiés favorise l'établissement de connaissances robustes en accord avec les réalités vécues par les individus (Boltanski, L., & Thévenot, L. (2006))[267]. . Une recherche ne saurait être uniquement descriptive ou explicative, mais devrait aussi valoriser l'expérience humaine fondamentale d'une société en constante évolution et toujours plus interconnectée.

L'examen des diverses postures présentées est suivi par le mode de raisonnement scientifique qui le sous-tend.

1.2. Mode de raisonnement scientifique : approche méthodologique et raisonnement inductif-déductif

Le mode de raisonnement scientifique est la démarche intellectuelle que le chercheur suit pour explorer et analyser les questions liées aux pratiques de contrôle de gestion. Ce raisonnement doit être rigoureux et systématique afin d'assurer la validité et la fiabilité des résultats obtenus (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2016)[268]. Le raisonnement scientifique tient rigueur à une approche méthodologique et un raisonnement inductif ou déductif, et à l'analyse de la validation des données.

L'approche méthodologique de recherche en sciences de gestion est souvent mixte : qualitative et quantitative. L'étude quantitative implique la collecte de données à l'aide d'un questionnaire pour mesurer l'impact des pratiques de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle, une approche soutenue par Creswell (2014)[269]. À l'inverse, l'approche qualitative nécessite des entretiens approfondis pour explorer les perceptions et les expériences des acteurs impliqués, comme l'indiquent les recherches de Yin (2018)[270].

Dans un cadre positiviste, le raisonnement est souvent déductif. Ce type de raisonnement part d'hypothèses basées sur des théories existantes, que le chercheur teste avec des données empiriques. Par exemple, une hypothèse pourrait être que l'implémentation de pratiques de contrôle de gestion standardisées améliore la performance financière d'une entreprise, ce qui est

267 Boltanski, L., & Thévenot, L. (2006). On Justification: Economies of Worth. Princeton University Press
268 Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). Research Methods for Business Students. Pearson Education Limited.
269 Creswell, J. W. (2014). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. Sage Publications dans ses travaux sur la recherche mixte
270 Yin, R. K. (2018). Case Study Research and Applications: Design and Methods. SAGE Publications.sur les études de cas

en accord avec les travaux d'Ittner et Larcker (1997)[271] sur les impacts de la qualité des systèmes de contrôle sur la performance.

Alternativement, un raisonnement inductif peut être utilisé dans une approche qualitative. Ce raisonnement consiste à observer des phénomènes spécifiques pour en tirer des généralisations. Par exemple, un chercheur pourrait analyser des cas particuliers de pratiques de contrôle de gestion et formuler des théories basées sur ces observations, comme le suggèrent Glaser et Strauss (1967)[272]

Les données collectées sont analysées de manière systématique, en utilisant des outils statistiques pour les approches quantitatives (Field, 2013)[273] et des méthodes d'analyse de contenu pour les approches qualitatives (Bardin, 2013)[274]. Les résultats sont validés par des critères rigoureux, assurant ainsi leur solidité et leur pertinence par rapport aux questions de recherche posées, comme l'énonce Trochim (2006)[275].Suite à l'examen des différents positionnements épistémologiques et de leurs implications sur la recherche en sciences de gestion, les grandes caractéristiques de la recherche sont abordées.

2. Les grandes caractéristiques de la recherche en sciences de gestion

Les grandes caractéristiques de la recherche en sciences de gestion s'articulent autour des designs des enquêtes exploratoires et confirmatoires par questionnaire.

2.1. Le design en enquête exploratoire en sciences de gestion

L'enquête exploratoire se compose de plusieurs éléments clés, notamment les objectifs et les questions de recherche, le choix méthodologique, ainsi que la collecte et l'analyse des données. Tout d'abord, il est important de comprendre quel est le but d'une enquête exploratoire. Cette dernière vise principalement à appréhender un phénomène complexe en dégageant des idées et des hypothèses à partir d'observations préliminaires, surtout lorsque peu d'informations sont disponibles. En outre, elle joue un rôle essentiel dans la formulation d'hypothèses, ce qui permet de définir des questions de recherche pertinentes pour des études futures.

271 Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1997). Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance. Accounting, Organizations and Society, 22(3-4), 293-314
272 Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research. Aldine Publishing Company dans leur méthodologie de la théorie ancrée.
273 Field, A. (2013). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. Sage Publications.
274 Bardin, L. (2013). Analyse de contenu. Presses Universitaires de France
275 Trochim, W. M. K. (2006). The Research Methods Knowledge Base. Atomic Dog Publishing dans ses réflexions sur la validité en recherche.

En ce qui concerne le choix de la méthode, une approche qualitative est souvent privilégiée dans les enquêtes exploratoires. Parmi les méthodes qualitatives, les interviews semi-structurées se distinguent par leur capacité à obtenir des réponses approfondies tout en laissant de la flexibilité pour explorer des thèmes émergents. Creswell (2014. Op.cit.) souligne ainsi l'importance de cette méthode dans ses travaux sur la recherche qualitative. De plus, les travaux de groupe facilitent les discussions entre participants, permettant de recueillir une multitude d'opinions variées. Morgan (1997)[276] explique comment cette méthode peut générer des données riches en contexte, offrant ainsi une compréhension plus nuancée du sujet.

Pour une enquête confirmatoire en sciences de gestion, deux méthodes d'échantillonnage courantes peuvent être envisagées : l'échantillonnage par convenance et l'échantillonnage par critères. L'échantillonnage par convenance, qui consiste à sélectionner des participants facilement accessibles, présente l'avantage d'être simple et peu coûteux. Cependant, il comporte également des inconvénients, notamment le risque de biais qui limite la représentativité des résultats. Cela complique la généralisation des conclusions (Etikan et al., 2016)[277]. Bien que cette méthode convienne davantage aux études exploratoires, elle peut également trouver sa place dans des recherches confirmatoires.

D'autre part, l'échantillonnage par critères nécessite une sélection de participants basée sur des caractéristiques spécifiques, qu'elles soient démographiques ou comportementales. Cette approche enrichit la qualité des données collectées, car elle cible des individus ayant des connaissances pertinentes sur le sujet étudié. Cependant, elle exige une bonne compréhension de la population cible et peut introduire des biais si les critères ne sont pas bien définis, comme le notent Palys et Atchison (2014)[278]. Concernant la collecte des données, il est essentiel d'élaborer des instruments adaptés. Pour cela, il convient d'utiliser des guides d'entretien basés sur des thèmes identifiés dans la littérature existante. Patton (2015)[279] insiste sur l'importance de la conception des instruments de collecte pour garantir la pertinence des informations recueillies.

Enfin, l'analyse des données joue un rôle fondamental dans l'interprétation des résultats. L'analyse thématique permet d'identifier les motifs et les thèmes récurrents dans les données collectées, tel

276 Morgan, D. L. (1997). Focus Groups as Qualitative Research. Sage Publications
277 Etikan, I., Alkassim, R. S., & Bala, K. (2016). Comparative effectiveness of snowball sampling and other sampling methods. Biomedical Biostatistics International Journal, 3(1), 1-6.
278 Palys, T., & Atchison, C. (2014). Research Design in the Social Sciences. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications
279 Patton, M. Q. (2015). Qualitative Research & Evaluation Methods. Sage Publications.

que souligné par Braun et Clarke (2006)[280]. Cette étape est cruciale pour tirer des conclusions significatives et éclairées à partir des résultats obtenus.

Après avoir exploré les dimensions fondamentales du sujet à travers une enquête exploratoire, il devient essentiel de structurer les investigations afin de confirmer les hypothèses dégagées, ce qui amène à concevoir un questionnaire pour une enquête confirmatoire plus ciblée et rigoureuse.

2.2. Le design d'une enquête confirmatoire par questionnaire en sciences de gestion

L'objectif principal d'une enquête confirmatoire est de tester des hypothèses prédéfinies, ce qui permet de vérifier si les relations théoriques supposées entre différentes variables se confirment à travers des données empiriques. De cette manière, l'enquête se positionne comme un outil essentiel pour valider ou infirmer des assertions issues de la littérature existante.

En ce qui concerne le choix de la méthode de l'enquête, une approche quantitative est souvent privilégiée. Dans ce cadre, le questionnaire se révèle être un outil structuré, conçu spécifiquement pour mesurer des variables précises. Il peut comporter des échelles de Likert, lesquelles permettent de quantifier les attitudes et les perceptions des répondants. DeVellis (2016)[281] discute d'ailleurs des principes fondamentaux pour élaborer des questionnaires fiables, soulignant ainsi l'importance de cette phase préparatoire.

Pour garantir la représentativité de l'échantillon, l'échantillonnage probabiliste, tel que l'échantillonnage aléatoire stratifié, peut être retenu. Cette méthode offre l'avantage de permettre généralement la généralisation des résultats à la population cible, comme le décrit Fowler (2014)[282]. Ainsi, le choix de l'échantillonnage s'avère crucial pour la validité des conclusions qui découleront de l'enquête.

Dans le cadre de la collecte des données, le questionnaire peut être administré de différentes manières, notamment en ligne, par téléphone ou en face-à-face. Il est important de noter que la plateforme utilisée, comme SurveyMonkey ou Google Forms, peut influencer le taux de réponse. Pour optimiser ce taux, Couper et al. (2008)[283] proposent diverses stratégies, qui méritent d'être considérées lors de la mise en œuvre de l'enquête.

---

[280] Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. Qualitative Research in Psychology, 3(2), 77-101

[281] DeVellis, R. F. (2016). Scale Development: Theory and Applications. Sage Publications.

282 Fowler, F. J. (2014). Survey Research Methods. Sage Publications

283 Couper, M. P., Traugott, M. W., & Lamias, M. J. (2008). Web Survey Design and Administration. Public Opinion Quarterly, 72(5), 831-839

Enfin, l'analyse des données recueillies par le biais du questionnaire repose sur des méthodes d'analyse statistique. L'utilisation de logiciels tels que SPSS ou SPAD permet d'effectuer des analyses descriptives et différentielles. Dans le cadre d'une analyse confirmatoire, des techniques statistiques spécifiques, comme l'analyse factorielle confirmatoire (AFC), peuvent être appliquées. Kline (2016)[284] propose une méthode approfondie sur l'AFC, fournissant ainsi un cadre théorique et pratique pour interpréter les données de manière rigoureuse. En résumé, chaque étape de l'enquête confirmatoire, du choix méthodologique à l'analyse des données, est essentielle pour garantir la pertinence et la fiabilité des résultats obtenus.

Le design utilisé dans les enquêtes exploratoires et confirmatoires joue un rôle essentiel dans l'obtention de résultats significatifs en sciences de gestion. Tandis que l'enquête exploratoire se concentre sur la découverte et la formulation d'hypothèses, l'enquête confirmatoire cherche à tester ces hypothèses à l'aide d'approches quantitatives solides.

B. LES OUTILS STATISTIQUES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES DELA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION

En sciences de gestion, l'utilisation d'outils statistiques et méthodologiques adaptés est essentielle pour assurer la validité des résultats. Il est présenté, les instruments déployés durant l'étude exploratoire, incluant des entretiens semi-directifs et des analyses descriptives, ainsi que ceux mobilisés dans l'approche confirmatoire, tels que l'analyse factorielle et les modèles d'équations structurelles.

1. Les outils utilisés dans l'étude exploratoire en sciences de gestion

Dans le cadre d'une étude exploratoire en sciences de gestion, l'un des premiers outils utilisés est l'analyse descriptive, qui permet de dégager des tendances et des caractéristiques clés à partir des données collectées. Selon Field (2013)[285], cette approche offre une vision globale pertinente, facilitant ainsi la compréhension des variables examinées. Par exemple, en analysant les coûts associés aux différents départements d'une organisation, l'analyse descriptive peut révéler des anomalies ou des variations significatives qui pourraient nécessiter une attention particulière. Cela permet non seulement de dresser un état des lieux, mais aussi de poser des questions pour des analyses plus approfondies.

284 Kline, R. B. (2016). Principles and Practice of Structural Equation Modeling. Guilford Press
285 Field, A. (2013). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. Sage Publications

Une fois que les caractéristiques des données sont établies, l'analyse de corrélation peut être employée pour examiner les relations entre plusieurs variables. Cohen (2013)[286] souligne que cette technique est fondamentale pour identifier les interactions potentielles entre les facteurs influençant la performance organisationnelle. Par exemple, étudier le lien entre les investissements en formation et la productivité des employés permet d'envisager comment des choix stratégiques impactent les résultats opérationnels. Cette exploration des relations aide également les chercheurs à formuler des hypothèses pour des recherches ultérieures, ouvrant ainsi la voie à des investigations plus ciblées.

Par la suite, la régression linéaire vient compléter cette analyse en permettant d'étudier plus en profondeur les effets d'une variable indépendante sur une variable dépendante. Comme l'indiquent Hair et al. (2019)[287], cet outil offre des insights précieux sur les déterminants de la performance financière en quantifiant l'impact des choix stratégiques sur les résultats économiques. Par exemple, une étude pourrait analyser comment des stratégies de réduction des coûts affectent la rentabilité des entreprises. Grâce à cette méthode, il devient possible de modéliser et de prévoir les résultats financiers en fonction de divers facteurs explicatifs, ce qui est indispensable pour la prise de décision stratégique.

En outre, l'analyse factorielle est utilisée pour simplifier des ensembles de données complexes en regroupant des variables corrélées. Fabrigar et Wegener (2012)[288] expliquent que cette méthode permet d'identifier des dimensions sous-jacentes susceptibles d'expliquer les comportements ou les attitudes des gestionnaires face à différents systèmes de contrôle. Cette technique est particulièrement pertinente lors de l'évaluation de la satisfaction des employés envers des pratiques de gestion spécifiques, car elle permet de réduire le bruit dans les données et de se concentrer sur les aspects critiques déterminant l'engagement ou la réticence des employés vis-à-vis de certaines politiques.

L'utilisation du logiciel IRaMuTeQ dans l'étude peut également être déterminante. Cet outil innovant permet d'analyser des données textuelles ainsi que de réaliser des analyses statistiques, facilitant le traitement des réponses qualitatives recueillies. Grâce à IRaMuTeQ, il est possible de

286 Cohen, J. (2013). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. Routledge
287 Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). Multivariate Data Analysis. Cengage Learning
288 Fabrigar, L. R., & Wegener, D. T. (2012). Exploratory Factor Analysis: Understanding Statistically Significant Results. Oxford University Press

dégager des thèmes et des concepts pertinents liés aux pratiques de contrôle de gestion. En intégrant ces analyses qualitatives aux méthodes statistiques traditionnelles, IRaMuTeQ enrichit la compréhension des enjeux en matière de contrôle dans le contexte des entreprises, allant au-delà des simples chiffres pour capturer les perceptions et les sentiments des acteurs impliqués.

Enfin, l'analyse de variance (ANOVA) est appliquée pour comparer les moyennes de différentes catégories. Howell (2012)[289] met en lumière l'importance de cette méthode pour déterminer si des différences significatives existent entre des groupes. Par exemple, cette approche peut être utilisée pour évaluer les performances financières des entreprises selon leur secteur d'activité, en vérifiant si certaines pratiques de gestion confèrent un avantage concurrentiel. L'ANOVA (Analyse de la variance) permet ainsi de renforcer la robustesse des conclusions tirées d'une étude exploratoire en fournissant des preuves empiriques des variations observées. Cette méthode est essentielle pour valider les hypothèses formulées, car elle permet de déterminer si les différences entre les groupes sont significatives ou dues au hasard (Field, 2013.op.cit.).

Ainsi, l'utilisation d'instruments statistiques dans une étude sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises enrichit non seulement l'analyse des données, mais permet également de poser des bases solides pour des recherches futures. Ces outils offrent une méthodologie rigoureuse et adaptée aux spécificités du domaine, permettant d'approfondir la compréhension des dynamiques organisationnelles (Hair et al., 2010)[290].

Il est maintenant impératif de se concentrer sur les outils utilisés dans l'approche confirmatoire.

2. Les outils utilisés en étude confirmatoire en sciences de gestion

Dans le cadre d'une étude sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises, il est essentiel d'adopter une approche confirmatoire solide. Cette démarche intègre à la fois des outils statistiques avancés et des logiciels spécialisés pour garantir une analyse approfondie et fiable des données recueillies.

La méthodologie de l'étude dans la littérature repose sur plusieurs méthodes clés, telles que la modélisation par équations structurelles (MES), l'analyse de variance (ANOVA), les tests de fiabilité comme l'alpha de Cronbach, ainsi que l'analyse factorielle confirmatoire (AFC). Ces méthodes sont soutenues par des logiciels puissants, tels que SPSS, SPAD et Excel.

289 Howell, D. C. (2012). Statistical Methods for Psychology. Cengage Learning
290 Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2010). Multivariate Data Analysis. Pearson

Tout d'abord**,** SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), reconnu comme un logiciel de référence dans le domaine des sciences sociales, permet d'effectuer des analyses descriptives et de valider nos hypothèses grâce à divers tests statistiques. D'après Field (2013.op.cit.), SPSS se distingue par sa convivialité, son interface intuitive et sa capacité à gérer efficacement de grandes quantités de données. Grâce à SPSS, nous avons pu réaliser des régressions linéaires pour évaluer les relations entre variables indépendantes et dépendantes, ainsi que des analyses de variance (ANOVA) pour comparer les moyennes de différentes catégories. Cela a permis d'identifier des disparités significatives dans les pratiques de contrôle de gestion selon des critères variés, tels que la taille de l'entreprise ou le secteur d'activité. Ce type d'analyse met en évidence des tendances importantes et a contribué à la construction de modèles explicatifs pertinents pour notre recherche.

En parallèle, l'utilisation de SPAD (Système Portable d'Analyse de Données) permet d'approfondir notre analyse multivariée. Ce logiciel est particulièrement adapté pour l'analyse factorielle et l'analyse de cluster, facilitant l'exploration des relations complexes entre variables, qu'elles soient qualitatives ou quantitatives. Selon Tenenhaus et al. (2008)[291], SPAD offre des outils sophistiqués qui améliorent la visualisation des résultats et leur interprétation. Grâce à ses capacités avancées, on peut confirmer le modèle théorique de contrôle de gestion, en vérifiant si les variables mesurées soutenaient effectivement les hypothèses formulées. L'analyse en clusters, par exemple, permet d'identifier des groupes homogènes d'entreprises partageant des pratiques similaires, fournissant ainsi des insights précieux sur la diversité des approches en matière de contrôle de gestion.

Par ailleurs, Excel joue un rôle complémentaire en permettant de structurer les données avant leur traitement dans SPSS et SPAD. Bien qu'il ne soit pas spécifiquement dédié aux analyses avancées, Excel offre des fonctionnalités puissantes, telles que les tableaux croisés dynamiques et la création de graphiques. Ces outils sont utilisés pour illustrer rapidement les tendances et les résultats clés de de la recherche. Cette visualisation facilite grandement la communication de des résultats aux parties prenantes, rendant l'information plus accessible et intuitive pour des audiences variées.

Concernant les méthodes statistiques, l'analyse de fiabilité avec l'alpha de Cronbach est cruciale pour garantir la cohérence interne de des mesures à prendre. Nunnally et Bernstein (1994)[292]

291 Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y.-M., & Lauro, C. (2005). PLS Path Modeling. Computational Statistics & Data Analysis, 48(1), 159-205

292 Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). Psychometric Theory (3rd ed.). New York, NY: McGraw-Hill

soulignent que cette étape est indispensable pour s'assurer que les instruments de mesure utilisés reflètent fidèlement les concepts sous-jacents. L'évaluation de la fiabilité renforce non seulement la crédibilité des instruments de mesure, mais elle permet également d'identifier et de corriger d'éventuelles failles dans la conception des questionnaires et des échelles d'évaluation (Nunnally & Bernstein, 1978)[293]. De plus, l'application de l'analyse factorielle confirmatoire (AFC) permet de tester si les données soutiennent la structure factorielle proposée. Cela valide ainsi les dimensions du contrôle de gestion identifiées au cours de la recherche. Cette validation est essentielle, car elle garantit que les concepts théoriques élaborés trouvent une correspondance empirique dans les données (Kline, 2015)[294]

Enfin, l'intégration des diverses techniques d'analyse avec des logiciels statistiques renforce la solidité des résultats. En validant les hypothèses et en fournissant des recommandations éclairées sur les pratiques de contrôle de gestion les plus efficaces, on peut construire une base solide pour des recherches futures dans ce domaine. Les résultats obtenus ouvrent souvent des perspectives pour des études complémentaires, notamment sur l'impact des pratiques de contrôle de gestion sur la performance financière et opérationnelle des entreprises.

L'importance de la recherche réside non seulement dans sa capacité à apporter des réponses à des questions théoriques, mais aussi à proposer des solutions pratiques susceptibles d'orienter les décideurs vers des stratégies de gestion optimisées. En somme, l'approche confirmatoire et l'utilisation d'outils statistiques adaptés sont déterminantes pour assurer la validité et la pertinence des résultats. Ils permettent non seulement de répondre aux défis posés par les pratiques de contrôle de gestion dans le contexte actuel des entreprises, mais aussi de contribuer à la littérature existante sur ce sujet, en enrichissant le corpus de connaissances disponibles pour de futures explorations.

La section1 consacrée aux principaux déterminants de la recherche a clairement étayé les paradigmes épistémologiques qui orientent la posture du chercheur, défini les objectifs et les questions qui guident l'étude, tout en établissant le mode de raisonnement scientifique adopté. L'architecture de la recherche, qui inclut le choix de la méthode d'enquête et de l'échantillon a été aussi soigneusement présentée. Ensuite, les instruments de l'étude exploration qui incluent les analyses descriptive, factorielle, de variance et de corrélation, la régression linéaire, et le logiciel

293 Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1978). Psychometric Theory. McGraw-Hill
294 Kline, R. B. (2015). Principles and Practice of Structural Equation Modeling. Guilford Press.

IRaMuTeQ, ont été examinés. Enfin, les outils ayant servi pour l'approche confirmatoire comme la modélisation par équations structurelles, les analyses de variance, factorielle confirmatoire, les tests de fiabilité comme Alpha Cronbach, les logiciels SPSS, SPAD et Excel ont été détaillés.

À ce stade, les différentes approches qualitatives et quantitatives viendront compléter la méthodologie et renforcer l'analyse des données recueillies.

SECTION 2 : PRESENTATION DES ENQUETES POUR CERNER LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

L'enquête menée est mixe : l'enquête exploratoire avec guide d'entretien et l'enquête confirmatoire par questionnaire. Dans un premier temps, les spécificités de chaque enquête seront examinées. Ensuite, les outils et techniques utilisés pour la collecte et l'analyse des données seront explorés.

A. PRESENTATION DE L'ENQUETE EXPLORATOIRE DE L'ETUDE SUR LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

L'enquête exploratoire de la recherche vise à explorer les pratiques du contrôle de gestion au sein de dix (10) entreprises tchadiennes. Un accent sera mis sur le design de l'enquête et les techniques spécifiques de la recherche.

1. Le design de l'enquête exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes

Les objectifs, la problématique, les hypothèses et le choix de la méthode de l'enquête exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes constituent le design de l'étude.

1.1. Objectifs, problématique et hypothèses de la recherche

L'étude vise plusieurs objectifs clés :

- Identifier et classifier les pratiques actuelles de contrôle de gestion utilisées par les entreprises, en tenant compte des spécificités sectorielles (Mihret et al. 2020)[295].

295 Mihret, D. G., et al. (2020). "The Role of Management Control Practices in Nonprofit Organizations: Evidence from a Qualitative Study." Accounting, Auditing & Accountability Journal

- Analyser comment ces pratiques influencent la performance globale de l'entreprise, avec l'idée que des systèmes appropriés peuvent améliorer significativement les résultats (Kober et al. 2019)[296].
- Étudier les facteurs internes et externes influençant l'adoption des pratiques, notamment la culture organisationnelle et le leadership (Wouters et de Lange, 2018)[297]
- Investiguer comment les pratiques de contrôle de gestion s'alignent avec les stratégies globales des entreprises, impactant leur cohérence et efficacité (Bourguignon et al. 2017)[298]..
- Comprendre les obstacles auxquels les entreprises sont confrontées lors de l'implémentation de ces systèmes afin d'orienter les recommandations (Malmi et Brown, 2017)[299].

La problématique de l'étude est posée : Quelle est l'influence des caractéristiques des entreprises tchadiennes, de leur culture organisationnelle, de la formation des employés et des dirigeants, de la présence de contrôleurs de gestion, ainsi que des instruments et mécanismes utilisés pour le déploiement et le pilotage de la stratégie sur les pratiques de contrôle de gestion au sein de ces entreprises?

Plusieurs questions principales découlent de cette problématique :

- Quelles pratiques de contrôle de gestion adoptent les entreprises tchadiennes ? Cette question vise à identifier les méthodes et outils utilisés, notamment en planification, suivi budgétaire, reporting et évaluation de la performance, s'appuyant sur les travaux de Chenhall (2003)[300] et Malmi et Brown (2008.op.cit.).
- Comment ces pratiques influencent-elles la performance des entreprises ? Sera analysé, le lien entre les pratiques de contrôle et la rentabilité, l'efficacité opérationnelle et la

[296] Kober, R., et al. (2019). "The Impact of Management Control Systems on Organizational Performance." Management Accounting Research
297 Wouters, M., & de Lange, R. (2018). "The Role of Management Control in Business Strategy." Strategic Management Journal.
298 Bourguignon, A., et al. (2017). "Management Control Systems and Strategy: Theory and Empirical Evidence." Accounting, Organizations and Society
299 Malmi, T., & Brown, D. (2017). "Management Control System as a Package – Opportunities, Challenges and Future Directions." Management Accounting Research
300 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

satisfaction client, basé sur les recherches d'Ittner et Larcker (1997.op.cit.) et de Ferreira et Otley (2009)[301] organisation. Public Money & Management, 29(1), 49-56.

- Quels défis spécifiques rencontrent les entreprises dans la mise en œuvre de ces pratiques ? Les obstacles tels que la formation, la résistance au changement et les ressources limitées, seront examinés, en se référant aux travaux d'Ahrens et Chapman (2007)[302].
- Quelle est la perception des acteurs sur l'efficacité des outils de contrôle de gestion ? Les opinions des contrôleurs de gestion, directeurs et employés, seront recueillies, en s'inspirant des recherches de Kober et al. (2007)[303]
- Quelles améliorations peuvent être apportées aux pratiques actuelles ? Des suggestions concrètes basées sur les retours d'expérience et les analyses effectuées, enrichies par les travaux de Kaplan et Norton (1996)[304].

Pour la mise en œuvre de la recherche, quatre hypothèses ont été formulées. Ces hypothèses seront infirmées ou confirmées par l'enquête confirmatoire.

Hypothèse 1 : Budget et suivi budgétaire

Les entreprises publiques, parapubliques, et les multinationales disposent de budgets et mettent en place des systèmes de suivi budgétaire, tandis que les entreprises familiales rencontrent des difficultés dans l'application de ces pratiques.

Hypothèse 2 : Utilisation des tableaux de bord et outils de gestion

Les multinationales optimisent davantage l'utilisation des tableaux de bord et du contrôle budgétaire que les autres types d'entreprises, considérant ces outils comme essentiels pour leur gestion.

Hypothèse 3 : Formation et expertise en contrôle de gestion

Dans les grandes entreprises, le développement du contrôle de gestion est soutenu par les compétences des dirigeants et la configuration de la structure organisationnelle. En revanche, les

301 **Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The role of performance management in the performance of a public sector**

302 Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management Accounting as a Practice." Accounting, Organizations and Society, 32(1-2), 1-27
303 Kober, R., Ng, J., & Paul, T. (2007). The Role of Management Accounting in the Development of Performance Measurement Systems: A Comparative Study of Two Organizations. Journal of Accounting & Organizational Change, 3(1), 42-55.
304 Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). "The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action". Harvard Business Review Press sur le Balanced Scorecard, seront proposées

entreprises familiales, en raison de leur mode de fonctionnement, ont tendance à faire appel à des experts externes.

Hypothèse 4 : Analyse des écarts et utilisation de logiciels

La plupart des entreprises tchadiennes, notamment les multinationales, mettent en œuvre le contrôle budgétaire, en particulier l'analyse des écarts, à l'aide de logiciels spécialisés, contrairement aux entreprises familiales qui adoptent des méthodes différentes.

Ainsi, après avoir clairement défini les objectifs, formulé la problématique et établi les hypothèses, la méthode d'enquête exploratoire appropriée sera analysée, afin de répondre à ces questions de recherche de manière systématique et solide.

1.2. Choix de la méthode d'enquête exploratoire de la recherche

L'approche qualitative est choisie comme méthode de recherche pour l'enquête exploratoire visant à analyser les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes. Pour garantir une richesse d'informations pertinente, un échantillonnage par critères a été retenu, permettant ainsi de sélectionner des participants capables de fournir des perspectives variées sur le sujet étudié.

La première étape de ce processus d'échantillonnage a consisté à définir des critères de sélection pertinents, tels que le rôle organisationnel, l'expérience professionnelle, la taille et le secteur d'activité des entreprises, etc. Conformément aux recommandations de Patton (2015.op.ct.), il a été primordial de constituer un échantillon reflétant la diversité des points de vue au sein des entreprises. En outre, une approche purposive (intentionnelle) a été adoptée pour cibler des individus susceptibles d'apporter des informations particulièrement riches, à l'instar de ce que préconise Creswell (2014.op.cit.).

Pour renforcer la validité des données collectées, un échantillon composé de dix entreprises de divers secteurs a été constitué, incluant également la participation de sept experts issus de différents domaines, tels que le contrôle de gestion, la communication, et le management. Cette combinaison permet d'assurer une diversité d'expertises, essentielle pour obtenir des informations variées et enrichies. L'échantillon de 10 entreprises, associé à ces experts, est en accord avec les

recommandations de Guest et al. (2006)[305], qui indiquent qu'un tel nombre de participants permet d'atteindre une saturation des données suffisante.

Les modalités d'entretien de l'enquête exploratoire ont ensuite été soigneusement définies. La préparation de l'entretien est essentielle, impliquant la formulation de questions ouvertes qui encouragent le partage d'expériences. Les entretiens semi-directifs ont été privilégiés, car ils offrent la flexibilité nécessaire pour explorer des thèmes émergents, comme le note Kvale et Brinkmann (2009)[306]. Le contexte de l'entretien joue également un rôle important : réaliser ces échanges dans un environnement confortable favorise des discussions authentiques, conformément aux observations de Yin (2014)[307]. La durée d'un entretien se situe entre 30 minutes et une heure, afin de permettre un approfondissement des questions sans induire de fatigue chez les participants, comme mentionné par Creswell (2014.op.cit.).

Avant de commencer, le consentement éclairé des participants est obtenu. Ils sont informés de l'objectif de la recherche et leurs droits. Ce processus est essentiel pour établir la confiance, conformément aux principes énoncés par Lincoln et Guba (1985)[308].

Le tableau ci-dessous présente l'échantillon de l'enquête exploratoire de l'étude.

305 Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006). How Many Interviews Are Enough? An Experiment with Data Saturation and Variability. Field Methods, 18(1), 59-82
306 Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). InterViews: Learning the Craft of Qualitative Research Interviewing. Sage Publications
307 Yin, R. K. (2014). Case Study Research: Design and Methods. Sage Publications
308 Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). Naturalistic Inquiry. Sage Publications

Tableau 2 : liste des dix (10) entreprises retenues pour l'étude exploratoire

ENTREPRISES	SECTEUR	TAILLE ET NATIONALITE	PERSONNE VISITEE ET SON STATUT
Société Nationale de Ciment (SONACIM)	Industrie	Entreprise publique tchadienne de type PME	RAMADAN Biani Contrôleur de gestion
Coton-Tchad	Industrie	Grande Entreprise Parapublique (Etat/OLAM)	DJEGOL Mbairamadji Contrôleur de gestion
Imprimerie Du Tchad (IDT)	Industrie	Entreprise tchadienne de type PME	SOULEYMANE Ali Contrôleur de gestion
Pelligrini Catering Overseas	Service	Grande Entreprise Privée Multinationale	ABDELMADJID Senoussi Directeur financier
SNER	BTP	Grande entreprise Privée tchadienne	MAHAMADOU Abou Contrôleur de gestion
Université Emi-Koussi	Service	Entreprise tchadienne de type PME	Dr ALLAH-RADJI Koné PDG
Société Moderne des Abattoirs (SMA)	Commerce	Privée tchadienne familiale de type PME	ALI Moubarak Mahamat Chef comptable
Société Terda-Constructions (SOTEC)	Industrie	Privée tchadienne de type PME	HAROUN Zakaria

			Directeur financier
TRACTAFRIC	commerce	Privée multinationale	JEAN JACQUES Moulini Chef comptable
Orabank	Service	Multinationale	Maimouna Wallah Directrice générale Adjointe

Le tableau ci-dessus présente l'échantillon d'entreprises tchadiennes, offrant des informations sur leur secteur d'activité, taille, nationalité, et les responsables rencontrés lors des entretiens.

La répartition par secteur montre une forte représentation de l'industrie, avec des entreprises comme la Société Nationale de Ciment (SONACIM), Coton-Tchad, Imprimerie Du Tchad (IDT), SNER et SOTEC, soulignant l'importance de ce secteur pour l'économie tchadienne. Deux entreprises, Pellegrini Catering Overseas et Orabank, représentent le secteur des services, tandis que la Société Moderne des Abattoirs (SMA) et SNER signalent une présence significative dans le commerce et le bâtiment et travaux publics (BTP). Cette diversité illustre l'importance des activités commerciales dans l'infrastructure et l'approvisionnement alimentaire du pays.

Concernant la taille et la nationalité, la majorité des entreprises sont des PME, reflet de la structure économique locale, mais quelques grandes entreprises comme Coton-Tchad et Pellegrini équilibrent le paysage. L'analyse de la nationalité révèle un mélange d'entreprises publiques, parapubliques et privées, y compris des multinationales, témoignant d'une économie en transformation.

Les entretiens, réalisés principalement avec des contrôleurs de gestion et directeurs financiers, ont permis de mettre en lumière l'importance du contrôle de gestion dans la gestion des performances financières. La diversité des profils interrogés, allant de DG aux responsables chargés de contrôle de gestion, indique que les pratiques de contrôle de gestion varient selon les structures organisationnelles.

Cette analyse met en évidence la complexité et la diversité du paysage économique tchadien, soulignant l'effort vers une économie diversifiée. Elle constitue également une base solide pour comprendre les pratiques de contrôle de gestion au Tchad, tout en renforçant l'importance de la collaboration entre secteurs économiques.

Ainsi, le design de l'enquête exploratoire de la recherche sur les pratiques de contrôle de gestion va se boucler avec le choix des techniques de collecte et d'analyse des données.

2. Les techniques de collecte et d'analyse des données de l'enquête exploratoires

Les différentes techniques de collecte et d'analyse des données mises en œuvre lors de l'enquête exploratoire sont présentées, tout en soulignant leur pertinence par rapport aux objectifs de recherche définis précédemment.

2.1. Collecte des données de l'enquête exploratoire

Le guide d'entretien, retenu comme méthode de collecte des données, vise à comprendre les perceptions des gestionnaires sur les systèmes de contrôle et à évaluer l'efficacité des pratiques existantes, conformément aux recommandations de Ghauri et Gronhaug (2005) [309] . L'identification de thématiques clés, telles que la nature de l'entreprise, la culture organisationnelle, les facteurs de diffusion des techniques de gestion, ainsi que les instruments de mesure de performance, permet d'aborder toutes les dimensions importantes du sujet étudié, comme le soulignent Kvale et Brinkmann (2009)[310].

Le guide se structure autour d'une introduction explicative, de questions de démarrage ouvertes et de questions exploratoires pour chaque thématique. La clôture de l'entretien inclut une récapitulation et une invitation à des commentaires finaux, favorisant ainsi un échange constructif.

La conduite des entretiens est basée sur des compétences interpersonnelles essentielles pour établir un climat de confiance. Une préparation minutieuse, incluant la vérification de l'équipement et la création d'un environnement confortable, a été observée. L'écoute active et les questions de clarification durant l'entretien ont renforcé la profondeur des réponses, comme l'indiquent Ghauri et Gronhaug (2005)[311].

L'obtention du consentement éclairé des participants a été fondamentale. En expliquant clairement l'objectif de l'étude, le respect des principes éthiques préconisés par Miles et Huberman (1994)[312] a été garanti, établissant ainsi une relation de confiance indispensable pour la qualité des informations recueillies.

Cette méthodologie d'enquête exploratoire, fondée sur des entretiens semi-directifs et un échantillonnage rigoureux, a permis de fournir des informations précieuses sur les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes. Elle a favorisé un dialogue enrichissant et respectant les principes éthiques. L'analyse des données constitue la prochaine étape essentielle dans ce processus.

2.2.Analyse des données recueillies de l'enquête exploratoire

L'analyse des données de l'enquête exploratoire est réalisée grâce au logiciel IRaMuTeQ, qui a permis de suivre plusieurs étapes clés. Tout d'abord, la transcription fidèle des entretiens était

309 Ghauri, P. N., & Gronhaug, K. (2005). Research Methods in Business Studies: A Practical Guide. Pearson Education
310) Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). InterViews: Learning the Craft of Qualitative Research Interviewing. Sage Publications
311 Ghauri, P. N., & Gronhaug, K. (2005). Research Methods in Business Studies: A Practical Guide. Pearson Education
312 Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook. Sage Publications

essentielle pour préserver les nuances des échanges (Galletta, 2013)[313] Après correction des éventuelles erreurs (Braun et Clarke, 2006)[314], les données ont été analysées, notamment par la codification, où IRaMuTeQ a été utilisé pour créer des codes représentant des thèmes significatifs.

Ensuite, l'analyse thématique a regroupé ces codes en thèmes plus larges, permettant d'identifier les tendances et d'effectuer des analyses comparatives en fonction des rôles des participants (Vaismoradi et al., 2016)[315] L'interprétation des résultats, également assurée par IRaMuTeQ, a permis de recontextualiser les thèmes par rapport aux questions de recherche et à la littérature existante, tout en discutant des implications pratiques pour le contrôle de gestion (Creswell, 2014)[316].

La rédaction des résultats a structuré le rapport d'analyse, intégrant des citations des participants pour illustrer les points discutés (Yin, 2014). Enfin, une réflexion sur la validation des résultats a renforcé leur crédibilité en vérifiant leur cohérence avec d'autres recherches (Lincoln et Guba, 1985.op.cit.). Pour enrichir davantage l'analyse, une approche quantitative est envisagée.

B. PRESENTATION DE l'ENQUETE CONFIRMATOIRE par questionnaire SUR LES PRATIQUES DU contrôle DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

Le design de l'enquête confirmatoire par questionnaire et les techniques de collecte et d'analyse des données sont présentés.

1. Le design de l'enquête confirmatoire par questionnaire

Les objectifs et le choix de la méthode de l'enquête exploratoire sont examinés.

1.1. Objectifs de l'enquête confirmatoire par questionnaire

Les objectifs de l'enquête se divisent en deux catégories : le problème à résoudre et l'information à recueillir concernant la cible. Selon Malhotra (2007)[317], le problème à résoudre concerne la vérification des hypothèses formulées lors de la phase qualitative. L'information recherchée vise à confirmer et enrichir les résultats préalablement obtenus, démystifiant ainsi la réalité du contrôle de gestion au Tchad. Cela inclut des éléments tels que les styles pratiqués, les instruments utilisés, et les facteurs de diffusion des techniques, comme le notent Anthony et Govindarajan (2007) [318]

313 Galletta, A. (2013). Mastering the Semi-Structured Interview and Beyond: From Research Design to Analysis and Publication. NYU Press.
314 Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. Qualitative Research in Psychology, 3(2), 77-101
315 Vaismoradi, M., Turunen, H., & Bondas, T. (2016). Content analysis and thematic analysis: Implications for conducting a qualitative descriptive study. Nurse Researcher, 23(4), 44-49.
316 Creswell, J. W. (2014). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. Sage Publications
317 Malhotra, N. K. (2007). Marketing Research: An Applied Orientation. Pearson Prentice Hall
318 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. 12th edition. McGraw-Hill.

Le problème à résoudre, c'est-à-dire les hypothèses, ont été conçues sur la base des études antérieures menées sur les pratiques du contrôle de gestion dans la littérature et les résultats obtenus de l'enquête exploratoire de la présente étude. Les recherches documentaires ont porté sur divers documents, articles et ouvrages généraux traitant du contrôle de gestion et de son impact sur la performance des entreprises. Ont été également consulté, les mémoires et les thèses en lien avec la thématique, des guides et programmes de contrôle de gestion élaborés par des experts, ainsi que des études et rapports statistiques réalisés par des organisations spécialisées sur la question du contrôle de gestion. Un résumé de certaines de ces recherches est présenté dans le tableau ci-après :

Tableau 3: synthèse des thèses/articles/revues consultés

Auteurs Date de publication	Titre de l'article/Thèse/révue		Résumé
Boniface BAMPOKY (2011)	Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises : Bilan et perspectives		Comparées aux filiales de firmes multinationales, les entreprises locales purement sénégalaises sont confrontées à un problème de performance. Une méthodologie de recherche exploratoire composée de trois phases (une recherche exploratoire auprès d'un nombre restreint d'entreprises, une étude quantitative confirmatoire par questionnaire administré auprès de 130 entreprises de plus de 50 salariés, une phase d'analyse approfondie conduisant à des préconisations normatives) a été mise en place. L'intérêt est d'avoir abouti à un modèle explicatif de la pratique et de la diffusion de l'instrumentation du contrôle de gestion dans une économie en développement comme le Sénégal.
Dagobert NGONGANG (2007)	Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes		L'étude a pour objet d'analyser les implications, des facteurs de contingence comportementale et des facteurs de contingence structurelle sur le SIC et sur les pratiques comptables des entreprises tchadiennes. Les résultats majeurs nous indiquent la fréquence de production et d'utilisation des informations est dans l'ensemble moyenne.
Moussa AWALEH OSMAN et	Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le		Les pratiques, outils et acteurs du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti sont décrites et analysés. L'étude du contrôle de gestion des principales entreprises de l'économie formelle djiboutienne montre une différenciation assez nette des situations

François MEYSSONNIER , 29 octobre 2018	cas des entreprises de Djibouti		entre les filiales de multinationales, les grandes entreprises publiques et les PME locales. Les résultats observés semblent caractéristiques des modes de contrôle de gestion des entreprises d'Afrique francophone.
Caroline LAMBERT, Mars 2005	La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation		La revue de littérature, complétée par une étude exploratoire, a conduit à appréhender la fonction contrôle de gestion comme un service fonctionnel et comme le résultat de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion. La rationalité dominante, la centralité de la fonction et l'activité des contrôleurs de gestion permettent de révéler les rôles de la fonction contrôle de gestion. Une typologie est ensuite réalisée à partir de douze études de cas. Quatre idéaux-types sont mis en évidence. Cette thèse montre que la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : aide à la décision locale, surveillance discrète, centralisation du pouvoir, légitimation interne et externe des décisions et formation des managers.
Hicham BAILAL, Mustapha BOUMESKA et Mohamed LAHSSINI, juin 2023	L'étude de l'influence du système de contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales : cas des régions du Maroc		L'objectif général de ce travail est d'étudier l'influence des outils de contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales, notamment les Régions du Maroc. Ce travail, fondé aussi bien sur des études théoriques que sur des investigations empiriques, a porté sur la totalité des 12 Régions du Maroc avec 47 questionnaires. D'un point de vue empirique, nous avons utilisé le logiciel Smart PLS V3. Les résultats ont montré que le budget et le tableau de bord sont deux outils de contrôle de gestion impactant positivement la gouvernance territoriale.
Boubacar BAIDARI, 1995	Intégration internationale et		L'objet du travail est d'étudier les fromes d'intégration et les systèmes de contrôle de gestion adoptés par les entreprises multinationales françaises, d'analyser les relations

	contrôle de gestion au sein des entreprises multinationales françaises		entre ces deux composantes du système de contrôle organisationnel et enfin de rechercher les facteurs qui les déterminent. L'étude de terrain révèle que le mode d'organisation classique dit multinational n'est pas la forme dominante ; les entreprises multinationales françaises ont en majorité une organisation internationale proche du modèle américain. Des relations très complexes ont été observées entre les outils de contrôle de gestion et les autres mécanismes de coordination internationale.

La définition des objectifs de l'enquête conduit au choix de la méthode.

1.2. Choix de la méthode de l'enquête par questionnaire

L'enquête sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes repose sur une approche quantitative, qui s'avère particulièrement adaptée afin d'obtenir des données mesurables et généralisables. Cette méthode permet d'analyser de manière objective les pratiques en vigueur au sein des entreprises, en se fondant sur des réponses chiffrées et structurées (Bryman & Bell, 2015)[319].

À cet effet, un questionnaire comprenant six thèmes principaux a été élaboré. Chaque thème aborde des aspects spécifiques du contrôle de gestion et s'articule comme suit :

- Nationalité, taille et statut juridique de l'entreprise : Ce premier thème vise à recueillir des informations sur le profil des entreprises participantes, ce qui permettrait d'analyser comment ces caractéristiques influencent les pratiques de contrôle de gestion (Gonzalez & Garcimartin, 2010)[320].
- Culture, formation des cadres et existence de contrôleurs de gestion : Ce thème explore l'importance de la culture organisationnelle et de la formation continue pour le développement efficace des pratiques de contrôle de gestion, ainsi que l'existence de professionnels dédiés à cette fonction (Otley, 1999)[321].
- Facteurs de diffusion des techniques de contrôle de gestion : Ce thème examine les éléments qui favorisent ou freinent l'adoption des techniques de contrôle de gestion, tels que l'innovation, la réglementation ou encore les exigences du marché (Shields, 1997)[322].
- Instruments de mesure, d'analyse et de pilotage de la performance : Ce thème aborde les outils et méthodes utilisés par les entreprises pour évaluer et optimiser leur performance, fournissant ainsi une vue d'ensemble des pratiques existantes (Kaplan & Norton, 1992)[323].

319 Bryman, A., & Bell, E. (2015). Business Research Methods. Oxford University Press
320 Gonzalez, J. A., & Garcimartin, M. A. (2010). "Analysis of the influence of nationality, size and legal form on management control systems." International Journal of Business Research, 10(1), 26-37
321 Otley, D. (1999). "Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research." Management Accounting Research, 10(4), 363-382
322 Shields, M. D. (1997). "Management Control Systems Designing and Use in Organizations." Journal of Management, 23(2), 163-191
323 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. Harvard Business Review

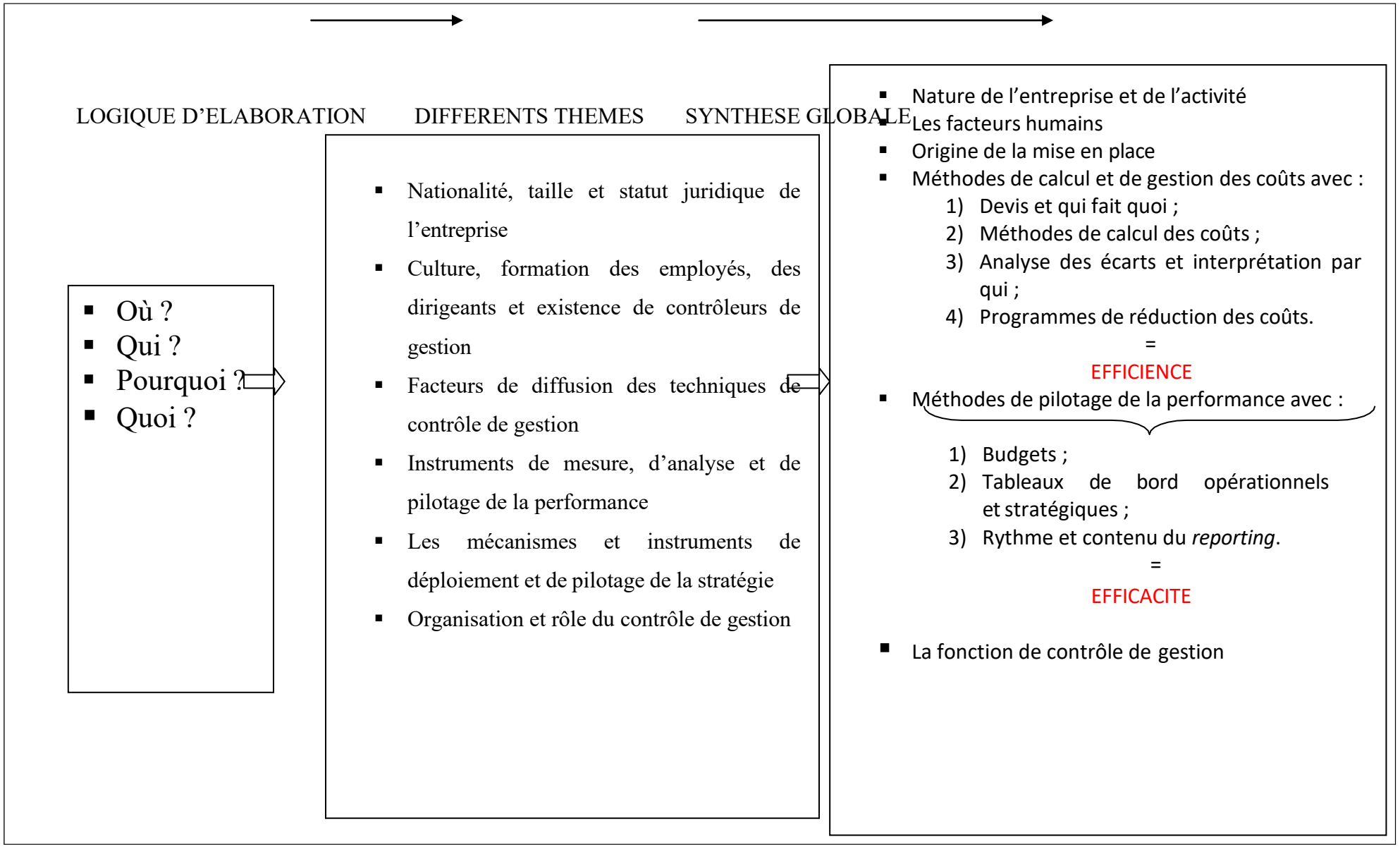
- Mécanismes et instruments de déploiement et de pilotage de la stratégie : Ce thème examine les processus et dispositifs mis en place pour aligner les actions de l'entreprise avec sa stratégie globale, éclairant ainsi la cohérence des pratiques de contrôle de gestion (Mintzberg, 1994)[324].
- Organisation et rôle du contrôle de gestion : Enfin, ce dernier thème se penche sur la place du contrôle de gestion au sein de l'organisation, en analysant son rôle, ses responsabilités et son interaction avec les autres fonctions de l'entreprise (Bourguignon et al., 2004)[325].

Le questionnaire est conçu selon les hypothèses à vérifier et les questions principales de recherche définis, incluant majoritairement des questions fermées, des échelles de Likert, et quelques questions semi-ouvertes pour explorer des facteurs contextuels (Santos, 1999)[326]. La clarté et la concision des questions sont primordiales pour obtenir un nombre suffisant de répondants (Fowler, 2014.op.cit.).

La synthèse de la structure idéale du questionnaire suivante, présentée de manière schématique, démontre la cohérence des thèmes et questions conçus avec les objectifs de l'enquête.

324 Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Prentice Hall
325 Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). "The role of management control systems in the process of strategy implementation." Management Accounting Research, 15(3), 235-257
326 Santos, J. (1999). "The construct of service quality in the banking industry." International Journal of Bank Marketing

Figure 1: SYNTHESE DE LA STRUCTURE IDEALE DU QUESTIONNAIRE



La figure ci-dessus illustre la structure idéale du questionnaire conçu pour l'enquête sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Elle met en avant la logique d'élaboration des thèmes, leur cohérence avec les objectifs de recherche, et l'importance de l'administration du questionnaire pour assurer la fiabilité et la validité des données.

Selon Lesage et al. (2015)[327], une bonne conception de questionnaire nécessite une attention particulière aux thèmes abordés, chaque aspect du contrôle de gestion devant être soigneusement sélectionné pour obtenir des informations pertinentes. Les thèmes garantissent ainsi que tous les éléments critiques sont couverts et que chaque question est directement liée aux objectifs de recherche, facilitant une analyse claire des pratiques (Broussaud & Lemaire, 2018)[328]

Après avoir clarifié ces objectifs et principes, nous aborderons la présentation du corps du questionnaire et les modalités de son administration pour garantir une collecte des données efficace et structurée.

2. Techniques de collecte et d'analyse des données de l'enquête confirmatoire

Dans le cadre de l'enquête confirmatoire sur les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes, des techniques de collecte et d'analyse des données rigoureuses sont employées afin de valider les hypothèses et d'apporter des éclairages pertinents sur les enjeux spécifiques de ce domaine.

2.1. Collecte des données de l'enquête confirmatoire

L'outil fondamental de collecte des données de l'enquête retenu est l'administration du questionnaire, qui se déroule en plusieurs étapes. Dans un premier temps, le matériel est élaboré sur la base des six thèmes principaux identifiés. Ensuite, les répondants clés, c'est-à-dire les contrôleurs de gestion et les directeurs financiers, sont ciblés (Fowler, 2014)[329]. Lors de la phase d'administration, le questionnaire est distribué par divers canaux, tels que les emails, les plateformes en ligne et une descente physique sur le terrain, tout en expliquant clairement les objectifs de l'étude pour maximiser le taux de réponse (Dillman et al., 2014)[330].

327 Lesage, C., Renard, B., & Verger, P. (2015). Constructing Surveys: A Guide to Measurement and Question Design. New York: Routledge
328 Broussaud, A., & Lemaire, J. (2018). Les enjeux du contrôle de gestion dans les entreprises modernes. Paris : Economica.
329 Fowler, F. J. (2014). Survey Research Methods. Sage Publications
330 Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). Internet, Phone, Mail, and Mixed-Mode Surveys: The Tailored Design Method. Wiley

Parallèlement, un suivi régulier est mis en place pour encourager la participation et répondre aux questions éventuelles des répondants. L'anonymat et la confidentialité des réponses sont également garantis, ce qui contribue à créer un climat de confiance (Tourangeau et al., 2000)[331]

En effet, le questionnaire a été administré auprès de 200 entreprises tchadiennes, avec un critère de sélection précis : seules les entreprises comptant plus de 10 salariés ont été considérées afin de garantir la pertinence des réponses au regard de la complexité des systèmes de contrôle de gestion en place. L'échantillon final a été constitué de 134 entreprises ayant répondu favorablement au questionnaire, représentant ainsi un taux de réponse de 67 %. Cette taille d'échantillon est suffisamment significative pour permettre des analyses statistiques pertinentes et une interprétation fiable des résultats (Cohen, 1988)[332]

Après avoir examiné les méthodes de collecte des données, il est maintenant important de se concentrer sur les techniques d'analyse qui nous aideront à interpréter et à valider les résultats obtenus dans le cadre de cette enquête confirmatoire.

2.2. Analyse des données de l'enquête confirmatoire

Une fois les données collectées, une analyse a été effectuée à l'aide d'outils statistiques appropriés tels qu'Excel, SPSS et SPAD. L'utilisation d'Excel a permis une manipulation initiale des données, facilitant le nettoyage et la vérification de leur intégrité (Pallant, 2016)[333]. Au cours de cette phase, un tri à plat a été réalisé pour examiner la distribution de variables individuelles telles que le sexe, l'âge et le niveau d'éducation des répondants, offrant ainsi un aperçu préliminaire des caractéristiques de l'échantillon.

Ensuite, avec SPSS, des analyses statistiques plus complexes ont été entreprises, y compris des tests de corrélation, des analyses de variance, et des tris à plat et croisés. Ces derniers ont été utilisés pour explorer les relations entre différentes variables, comme l'impact du niveau d'éducation sur les pratiques de contrôle de gestion ou les différences de perception selon le genre (Field, 2018)[334]. Cela a permis d'identifier des tendances intéressantes et de mieux comprendre comment plusieurs facteurs interagissent au sein des pratiques de contrôle de gestion.

331 Tourangeau, R., Groves, R. M., & Redline, J. (2000). "Measuring Survey Quality." In Survey Nonresponse, eds. Penelope O. Smith and Robert M. Groves. 353-376
332 Cohen, J. (1988). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. Lawrence Erlbaum Associates.
333 Pallant, J. (2016). SPSS Survival Manual: A Step by Step Guide to Data Analysis using SPSS. Allen & Unwin
334 Field, A. (2018). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. Sage Publications

Par ailleurs, SPAD a été utilisé pour réaliser des analyses multivariées, permettant d'identifier des groupes de répondants et de mieux appréhender les tendances émergentes (Lebart et al., 2000)[335]. Cela a été particulièrement utile pour segmenter les professionnels dans le domaine du contrôle de gestion et identifier des similitudes et des différences significatives dans leurs réponses.

Tout au long de ce processus, une attention particulière a été portée à l'interprétation des résultats en lien avec les hypothèses initiales et la littérature existante. Cette approche rigoureuse a renforcé la validité des conclusions et a permis d'établir des liens solides entre les résultats empiriques et les théories existantes (Bryman & Bell, 2015)[336].

Pour garantir une communication efficace des résultats, il a été veillé à ce que la présentation soit claire et structurée. Les résultats des tris à plat et des tris croisés ont été illustrés par des graphiques et des tableaux, facilitant ainsi la compréhension et la visualisation des données (Cleveland, 1993)[337]. Cela permet aux lecteurs de saisir rapidement les points clés de l'analyse sans se perdre dans les détails.

En somme, l'administration du questionnaire, réalisée auprès de professionnels clés dans le domaine du contrôle de gestion, constitue un pilier essentiel pour atteindre les objectifs d'analyse sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Grâce à l'utilisation d'Excel, SPSS et SPAD, une analyse approfondie et rigoureuse des données a été assurée, garantissant non seulement leur pertinence, mais aussi leur fiabilité. Cela permet ainsi une meilleure compréhension des dynamiques en jeu et des enjeux spécifiques du contrôle de gestion dans le contexte des entreprises tchadiennes.

Les enquêtes exploratoires ont permis de formuler des hypothèses solides, tandis que l'approche confirmatoire a ajouté une rigueur analytique grâce à des données quantitatives. L'interaction entre méthodes qualitatives et quantitatives renforce la fiabilité des conclusions, soulignant l'importance d'une approche méthodologique intégrée pour comprendre les phénomènes étudiés et éclairer la pratique du contrôle de gestion dans un environnement en évolution (Tashakkori & Teddlie, 2010)[338].

335 Lebart, L., Morineau, A., & Piron, M. (2000). Statistique Exploratoire Multidimensionnelle. Dunod
336 Bryman, A., & Bell, E. (2015). Business Research Methods. Oxford University Press
337 Cleveland, W. S. (1993). Visualizing Data. Hobart Press
338 Tashakkori, A., & Teddlie, C. (2010). SAGE Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research. SAGE Publications

Le chapitre 2 a proposé une exploration approfondie de l'architecture de notre recherche sur les pratiques du contrôle de gestion, ainsi que de l'approche méthodologique adoptée pour mener cette étude. À travers les détails des sections étudiées, plusieurs points saillants émergent.

Tout d'abord, la section 1 a mis en évidence l'importance d'une approche rigoureuse et systématique dans la recherche sur le contrôle de gestion. Les objectifs clairement définis et les questions de recherche formulées ont permis de cerner les enjeux essentiels liés aux pratiques de contrôle de gestion, tout en engageant une réflexion critique sur les théories existantes et leur application en milieu organisationnel. Cette démarche s'inscrit dans les travaux de Anthony (1965)[339], qui soulignent l'importance de la clarté des objectifs dans le cadre des systèmes de contrôle de gestion. Il est apparu que cette recherche se positionne à l'intersection de l'analyse empirique, enrichissant ainsi le paysage académique et professionnel (Kaplan & Norton, 1996)[340].

Ensuite, la section 2 a révélé la complémentarité des approches qualitative et quantitative mobilisées pour enrichir notre compréhension des pratiques étudiées. L'approche qualitative a fourni des informations capitales sur les perceptions des acteurs, favorisant une exploration nuancée des contextes organisationnels, comme le suggère Denzin et Lincoln (2011)[341] dans leur ouvrage sur les méthodologies qualitatives. En contrepoint, l'approche quantitative a permis d'objectiver les données et d'identifier des tendances et relations significatives, renforçant ainsi la solidité des résultats obtenus, conformément aux recommandations de Field (2018) [342] sur l'utilisation des méthodes statistiques. Cette intégration méthodologique a non seulement enrichi l'analyse, mais a également permis de croiser les données pour une compréhension globale approfondie des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes, rejoignant les conclusions de Tashakkori et Teddlie (2003)[343].

339 Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Graduate School of Business Administration, Harvard University
340 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business Review Press
341 Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). The SAGE Handbook of Qualitative Research. SAGE Publications
342 Field, A. (2018). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. SAGE Publications
343 Tashakkori, A., & Teddlie, C. (2003). Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research. SAGE Publications sur l'importance des approches mixtes

La première partie de notre thèse s'est engagée à explorer de manière approfondie les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises, en articulant une approche à la fois théorique et méthodologique. Les conclusions des chapitres précédents mettent en évidence des dimensions essentielles qui transforment cette discipline en un levier stratégique pour l'optimisation des performances organisationnelles.

Dans le premier chapitre, nous avons établi que le contrôle de gestion ne se limite pas à des chiffres et des outils de calcul, mais qu'il repose avant tout sur une compréhension des enjeux stratégiques et d'un cadre théorique riche et évolutif. En soulignant l'importance des missions et objectifs du contrôle de gestion, nous avons mis en lumière son rôle clé dans la prise de décision au sein des entreprises. La présentation des outils pratiques et des nouvelles méthodes de pilotage souligne leur nécessité pour aligner les opérations quotidiennes avec les grands objectifs stratégiques de l'organisation.

Le deuxième chapitre a complété cette exploration en proposant une méthodologie rigoureuse pour étudier les pratiques du contrôle de gestion. À travers une approche intégrée combinant des méthodes qualitatives et quantitatives, nous avons pu non seulement capturer les perceptions des acteurs impliqués, mais aussi objectiver ces données pour identifier des tendances significatives. Cette complémentarité méthodologique renforce notre analyse et offre une perspective holistique des pratiques de contrôle de gestion, permettant ainsi de mieux comprendre comment celles-ci se déploient dans des contextes organisationnels variés.

Après avoir établi un cadre théorique solide pour comprendre les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes, nous nous tournons désormais vers l'analyse empirique, afin d'explorer comment ces théories se traduisent concrètement dans les réalités du terrain et d'évaluer les résultats obtenus au cours de notre recherche.

DEUXIEME PARTIE : LES RESULTATS DE LA RECHERCHE

La deuxième partie de notre thèse se consacre à l'exploration des pratiques de contrôle de gestion, en mettant en lumière les résultats obtenus grâce à une approche méthodologique bien établie. Alors que les principes fondamentaux du contrôle de gestion ont été exposés dans la première partie, il est désormais essentiel d'examiner comment ces principes se traduisent concrètement au sein des entreprises tchadiennes.

Cette deuxième partie se divise en deux chapitres distincts, chacun adoptant une perspective méthodologique différente pour appréhender la complexité des pratiques de contrôle de gestion. Le Chapitre 3 se concentre sur les contours et l'analyse de l'étude exploratoire, permettant d'identifier et d'analyser les perceptions, expériences et dynamiques internes qui influencent le contrôle de gestion. Grâce à des entretiens approfondis et à l'observation participante, nous mettrons en évidence les résultats enrichissants qui émergent de cette perspective, offrant ainsi une compréhension raffinée des pratiques en vigueur.

Le Chapitre 4, quant à lui, adopte une approche quantitative pour examiner les données collectées. À travers des outils statistiques et des analyses fiables, ce chapitre vise à valider les constats issus de l'approche qualitative et à fournir des résultats mesurables concernant l'efficacité et l'impact des pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises. Cette dualité méthodologique permet de croiser les informations et d'apporter une vision globale sur les enjeux contemporains du contrôle de gestion au Tchad.

CHAPITRE 3 : LES CONTOURS ET L'ANALYSE DE L'ETUDE EXPLORATOIRE SUR LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

Ce chapitre aborde les enseignements tirés de l'étude exploratoire sur les pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes (section 1) et fait le bilan des principaux résultats de l'étude (section 2). Il tente à la fois de mettre en lumière les éléments qui façonnent les pratiques de contrôle de gestion et leur diagnostic.

SECTION 1 : LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE

Les leçons tirées de l'étude exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes sont présentées. Un accent est mis sur les facteurs d'implémentation ; de diffusion et les instruments de pilotage de la performance et de la stratégie.

A. LES FACTEURS D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION

Ils sont mis en relief par les caractéristiques, la culture organisationnelle et le niveau de formation des dirigeants et cadres des entreprises étudiées.

1. Description des caractéristiques des entreprises étudiées

Le tableau 2 (cf. Annexe) présente les résultats de l'échantillon de l'enquête exploratoire sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. L'analyse a été réalisée grâce au logiciel IRaMuTeQ et a porté sur l'âge, le secteur d'activité, l'effectif, la nature et le capital des 10 entreprises constituant l'échantillon de l'enquête.

La description des facteurs énumérés est nécessaire pour une meilleure compréhension de l'implémentation du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes.

2.1.Description des facteurs « âge et secteur d'activité de l'entreprise »

Concernant l'âge, 70% des entreprises ont plus de 10 ans d'existence, tandis que les autres (30%) ont moins de 10 ans. L'âge moyen élevé des entreprises tchadiennes (coefficient, 0,89) est un facteur déterminant et positif dans la pratique du contrôle de gestion. Cela suggère que les entreprises plus anciennes ont potentiellement plus d'expérience et de maturité. Elles pourraient

donc être mieux équipées pour appliquer des systèmes de contrôle de gestion efficaces, ce qui se traduirait par des pratiques plus structurées (Kaplan et Norton (1996.op.cit)). Néanmoins, il est crucial pour ces entreprises de rester ouvertes à l'innovation pour éviter l'inefficacité, comme le soulignent Johnson et Christensen (2008)[344]

S'agissant du secteur d'activité, l'analyse montre que 50% des entreprises sont dans l'industrie, 30% dans les services, et 20% dans le commerce. Le coefficient moyen élevé de 0,79 montre que le secteur d'activité a une influence significative sur les pratiques de contrôle. ce résultat peut signifier que certains secteurs d'activité sont plus propices à l'implémentation et à l'utilisation de ces systèmes, en raison de la réglementation, des exigences de marché ou de la complexité opérationnelle. Les entreprises industrielles ont tendance à adopter des pratiques de contrôle de gestion plus formelles et axées sur l'efficacité opérationnelle (Porter, 1990) [345]En revanche, les entreprises des services peuvent nécessiter des outils de mesure adaptés à la satisfaction client et à l'efficacité opérationnelle (Bitner et al. 2017)[346] .Cette répartition sectorielle souligne l'importance d'adapter les pratiques de contrôle de gestion selon les spécificités de chaque secteur, permettant ainsi d'optimiser l'efficacité organisationnelle.

En plus de l'âge et du secteur d'activité, d'autres facteurs clés tels que l'effectif du personnel, la nature de l'entreprise et son capital jouent également un rôle important dans l'implémentation du contrôle de gestion.

2.2.Description des facteurs « effectif du personnel, nature et capital de l'entreprise»

Concernant l'effectif, 40% des entreprises comptent 200 employés et plus, tandis que 30% emploient moins de 50 personnes. Le coefficient de corrélation modéré de 0,56, suggère que la taille de l'effectif joue un rôle dans les pratiques du contrôle de gestion, mais pas autant que l'âge ou le secteur d'activité. Ce résultat peut indiquer les entreprises avec un effectif plus important sont en mesure de mettre en place des systèmes de contrôle de gestion adaptés à leurs opérations complexes. Les structures les plus petites (moins de 50 employés) n'ont pas de mécanismes formels de contrôle de gestion. Elles font plus d'usage de relations interpersonnelles dans leurs

344 Johnson, W. H., & Christensen, C. M. (2008). "How to Measure Your Innovative Ability." Harvard Business Review.
345 Porter, M. E. (1990). The Competitive Advantage of Nations. Free Press.
346 Bitner, M. J., Ostrom, A. L., & Morgan, F. N. (2017). "Service Experience and Service Design: A Research Agenda." Journal of Service Research

pratiques (Garrison et Noreen, 2020)[347] Les grandes entreprises, en revanche, sont plus disposées à instaurer des systèmes de contrôle formels qui favorisent la rigueur opérationnelle.

Il serait avantageux d'encourager des programmes spécifiques de formation et de mentorat pour aider les PE à formaliser leurs processus tout en maintenant leur flexibilité (Coad et Reid, 2019)[348]

S'agissant de la nature de l'entreprise, le tableau montre que 60% des entreprises sont familiales. Le coefficient de corrélation de 0,77 montre que la nature de l'entreprise a également un impact important sur les pratiques du contrôle de gestion. Ce résultat suggère que certaines entreprises ont des préférences ou des capacités différentes en matière de pratique de contrôle de gestion (Miller, 2019)[349]. *T*outefois, la vision à long terme inhérente à leur nature familiale pourrait les inciter à améliorer leurs systèmes de contrôle pour assurer leur pérennité (Gómez-Mejía et al. 2020)[350]. Les formations adaptées et la sensibilisation à l'importance des pratiques de contrôle de gestion pourraient renforcer ces entreprises tout en respectant leur culture.

Enfin, le tableau montre que 60% des entreprises ont un capital inférieur à un milliard FCFA, 10% disposent d'un capital entre 1 et 5 milliards et 30% ont plus de 5 milliards. Cette catégorie d'entreprise dispose le coefficient de corrélation le plus bas (0,38). Cela signifie que le capital de l'entreprise a une influence moins forte sur les pratiques de contrôle de gestion comparativement aux autres types d'entreprises. Les entreprises de cette catégorie présentent de défis financiers significatifs. Ce manque de ressources financières peut limiter leur capacité à investir dans des systèmes de contrôle de gestion modernes, impactant leur compétitivité (Baines et Langfield-Smith, 2020)[351]. En revanche, les entreprises avec un capital supérieur à 5 milliards (30%) semblent mieux positionnées pour implanter des pratiques avancées en matière de contrôle.

Des initiatives de soutien, telles que des programmes gouvernementaux ou des partenariats public-privé, pourraient aider ces entreprises à surmonter leurs contraintes financières et à mettre en

347 Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2020). Managerial Accounting. McGraw-Hill Education.
348 Coad, A., & Reid, A. (2019). "The Growth of Small Firms: A Review of the Literature." Entrepreneurship Theory and Practice.
349 Miller, D. (2019). The Family Business: A Management Perspective. Pearson.
350 Gómez-Mejía, L. R., Haynes, K. T., Núñez-Nickel, M., Jacobson, K. J., & Moyano-Fuentes, J. (2020). "Socioemotional Wealth as a Driver of Spanish Family Firm Behavior." Journal of Business Research
351 Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2020). "Developing Management Control Systems: The Role of SMEs." Journal of Small Business Management.

œuvre des solutions numériques abordables pour améliorer leurs capacités de gestion (Ferreira et al. 2019)[352]..

L'analyse des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes révèle des dynamiques influencées par l'âge, le secteur d'activité, la taille, la nature familiale et les ressources financières. Pour renforcer leur efficacité, il est essentiel de promouvoir des programmes de formation ciblés, de faciliter l'accès à des financements pour l'implémentation de systèmes modernes, et de développer des standards locaux en matière de contrôle de gestion. Cette approche permettra aux entreprises d'améliorer leurs pratiques tout en tenant compte des spécificités de leur contexte.

Une fois les facteurs d'implémentation du contrôle de gestion dans les entreprises décrites, la description de l'impact de la culture organisationnelle et la formation du personnel dans les entreprises est abordée.

2. Description de la culture organisationnelle et de la formation des cadres

L'analyse de la culture organisationnelle ainsi que de la formation des employés et des dirigeants fait ressortir des items prédominants portant sur des indicateurs et des mesures de performance dans les entreprises (classe 3 annexes).

2.1.Analyse des items et évaluation des pratiques de contrôle de gestion

L'analyse des données fait ressortir des items spécifiques associés aux pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Les termes items analysés en termes d'effectif, de pourcentage et de mesure de pertinence (khy 2) sont mis en relief.

L'analyse des items "incitation" et "communication", tous deux notés à 100 % dans les résultats, met en évidence leur rôle fondamental dans le fonctionnement organisationnel. Le score parfait pour l'item "incitation" indique que toutes les entreprises reconnaissent l'importance de mécanismes visant à motiver les employés, renforçant ainsi leur engagement et alignant leurs intérêts sur ceux de l'organisation (Dupont, 2024)[353]. Des recherches montrent que des systèmes

352 Ferreira, A., Lages, C. R., & Figueiredo, J. (2019). "Digital Transformation in SMEs: Strategies for Organizational Change." European Journal of Innovation Management

353 Dupont, J. (2024). Les mécanismes de motivation au sein des organisations : Stratégies et impacts sur l'engagement des employés. Éditions Organisation

d'incitation efficaces, qu'ils soient financiers ou non monétaires, conduisent à une amélioration des performances (Jenkins, 2001)[354].

D'autre part, l'item "communication", également à 100 %, souligne que tous les enquêtés reconnaissent la nécessité d'une communication fluide entre les niveaux hiérarchiques et départements pour clarifier les attentes et partager les résultats. Une communication efficace est essentielle à la transparence et à la collaboration interne, comme le soulignent Daft et Lengel (1986)[355].

La complémentarité entre incitation et communication est manifeste : des incitations bien conçues nécessitent une communication claire des objectifs, tandis qu'une bonne communication peut être encouragée par des récompenses liées au partage d'informations. Ensemble, ces éléments contribuent à une culture organisationnelle axée sur la performance **(**Locke, E. A., & Latham, G. P. (2002)[356].

Par la suite, les résultats de l'enquête indiquent les items "supervision" et "respect" obtenant un score de 90,91 % dans les pratiques de contrôle de gestion des entreprises tchadiennes. Cela souligne l'importance fondamentale de ces éléments dans la culture organisationnelle.

Un haut score pour "supervision" reflète la reconnaissance du rôle essentiel d'une supervision efficace dans la performance organisationnelle. Selon Henri Mintzberg (1975)[357], une supervision adéquate permet aux managers de suivre les progrès et d'apporter des ajustements nécessaires. De plus, Locke et Latham (2002.op.cit.) soulignent que des objectifs clairs et un suivi régulier favorisent l'engagement et la motivation des employés.

Le score élevé pour "respect" suggère que les entreprises valorisent un environnement de travail positif. Edgar Schein (2010)[358] met en avant l'importance d'une culture organisationnelle basée sur le respect pour renforcer la collaboration et la satisfaction des employés. Par ailleurs, Kahn

354 Jenkins, S. (2001). The Role of Incentives in Performance Management. Journal of Business Research, 54(2), 131-139
355 Daft, R. L., & Lengel, R. H. (1986). Organizational Information Requirements, Media Richness and Structural Design. Management Science, 32(5), 554-571. doi:10.1287/mnsc.32.5.554
356 Locke, E. A., & Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Obsession. American Psychologist, 57(9), 705-717
357 Mintzberg, H. (1975). The Manager's Job: Folklore and Fact. Harvard Business Review, 53(4), 49-61.)
358 Edgar. H. (2010). Organizational Culture and Leadership (4th ed.). Jossey-Bass

(1990)[359] explique que le respect renforce l'engagement et la performance des employés en créant un climat de confiance.

L'analyse des résultats pour les items "place" (62,50 %) et "procédure" (48,28 %) souligne l'importance de l'environnement physique et des procédures organisationnelles. Le score de 62,50% pour l'item "place" indique que les enquêtés estiment que leurs responsables leur accordent une place significative au sein de l'entreprise. Cela reflète un environnement où les employés se sentent valorisés. Selon Patrick Lencioni (2002)[360], un tel cadre favorise la dynamique d'équipe et la performance collective. En revanche, le score de 48,28 % pour l'item "procédure" indique qu'il existe une nécessité de mieux formaliser les processus au sein des entreprises tchadiennes. W. Edwards Deming (1986)[361] souligne que des systèmes organisés sont cruciaux pour améliorer la productivité et réduire les erreurs. De même, Kaplan et Norton (1992)[362] insistent sur l'importance de procédures claires pour atteindre les objectifs stratégiques.

Dans les termes moins fréquents, se trouve “responsabilité” (41,18 %) et “constat” (42,86 %). Ils mettent en exergue l’importance d’attribuer des responsabilités claires aux individus au sein des équipes. Cela est crucial pour le suivi des performances. La responsabilisation des employés, un aspect mis en avant par Kaplan et Norton (1996.op.cit.) dans leur étude sur le Balanced Scorecard, révèle l'importance de l'attribution de responsabilités dans le cadre des indicateurs de performance.

2.2.Impact des indicateurs et des mesures de performance

L'analyse des données de l'étude sur les pratiques de contrôle de gestion montre des scores de 45,45 % pour l'item “indicateur” et de 28,57 % pour l'item “écart”.

Le score de 45,45 % pour les indicateurs reflète leur importance dans l'évaluation de la performance organisationnelle, comme l'ont souligné Kaplan et Norton (1992.op.cit.). Cependant, cela suggère aussi qu'il existe des opportunités d'amélioration pour en renforcer l'appropriation par tous.

359 Kahn, W. A. (1990). Psychological conditions of personal engagement and disengagement at work. Academy of Management Journal, 33(4), 692-724
360 Lencioni, P. (2002). The Five Dysfunctions of a Team: A Leadership Fable. Jossey-Bass
361 Deming, W. E. (1986). Out of the Crisis. MIT Center for Advanced Educational Services
362 Kaplan R.S. & Norton D.P, (1992): Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79

En revanche, le score de 28,57 % pour “écart” indique une intégration limitée des mécanismes d'analyse des écarts. Anthony et Govindarajan (2007)[363] affirment que cette analyse est essentielle pour identifier les causes des divergences et mettre en place des actions correctives. Ce résultat souligne l'importance d'une culture d'amélioration continue, comme l'a défendu Deming (1986)[364].

Enfin, il est intéressant de noter la fréquence de termes fonctionnels comme “pour” (51,85 %), “quand” (60 %) et “en” (33,33 %). Bien qu'ils semblent moins évidents, ces termes structurels facilitent la formulation de stratégies et de plans d'action, jouant un rôle essentiel dans la documentation des processus de contrôle de gestion. Leur utilisation met en avant l'importance de la planification et de la mise en œuvre des décisions stratégiques.

En résumé, l’analyse de ce tableau fournit un aperçu précieux des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Les items les plus fréquemment cités mettent en lumière les préoccupations dominantes en matière d’incitation, de communication, de supervision et de responsabilité. Il serait bénéfique pour les entreprises de continuer à développer ces aspects tout en intégrant des indicateurs de performance plus mieux élaborés dans leurs pratiques de gestion.

Pour renforcer l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion, une formation continue des managers sur la gestion des ressources humaines et la communication interne pourrait être envisagée. Enfin, l'adoption d'une approche collaborative dans la définition des objectifs et des indicateurs de performance contribuera à une meilleure appropriation des outils de gestion par tous les acteurs de l'entreprise.

L’interprétation des résultats montre que des progrès ont été réalisés, mais il reste des opportunités pour améliorer les pratiques de contrôle de gestion des entreprises tchadiennes.

Une fois les facteurs d’implémentation du contrôle de gestion dans les entreprises analysés, les outils de diffusion, les instruments de pilotage de la performance et de la stratégie sont évoqués.

B. DESCRIPTION DES FACTEURS DE DIFFUSION ET INSTRUMENTS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

Les mécanismes de diffusion des techniques du contrôle de gestion et les instruments et mécanismes de pilotage de la performance et de la stratégie sont décrits.

1. Les facteurs de diffusion des techniques du contrôle de gestion

363 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. 12th edition. McGraw-Hill
364 Deming, W. E. (1986). Out of the Crisis. MIT Center for Advanced Educational Services

Sont pris en compte, la délégation de pouvoir (classe 4), les outils de contrôle de gestion (classe 2) et la gestion financière (classe 5).

1.1. Description du facteur « délégation de pouvoir »

La délégation de pouvoir, selon Mintzberg (2021)[365]. , consiste à confier aux employés des responsabilités décisionnelles, favorisant leur autonomisation et la réactivité de l'organisation. Elle développe les compétences des équipes, les rendant aptes à utiliser les outils de contrôle de gestion, et instaure une culture de responsabilité où chacun s'engage dans la performance collective. L'analyse de la délégation de pouvoir apparait dans la classe 4.

Les résultats de l'enquête relatifs à la délégation de pouvoir révèlent que les notions qui la traduisent le plus sont "Assurer" et "Pouvoir" avec des scores identiques de 73,33%.

Le verbatim "Assurer" indique une forte reconnaissance de la nécessité d'une gestion efficace par les enquêtés, suggérant ainsi que les entreprises s'engagent à établir des systèmes garantissant la fiabilité des informations financières. Selon Kaplan et Norton (1992.op.cit.), cette attention à la transparence renforce la confiance des parties prenantes et constitue une base solide pour la performance.

De même, l'item "Pouvoir" témoigne d'une perception positive des capacités décisionnelles des dirigeants. Cela reflète un environnement où les responsables sont habilités à agir efficacement, ce qui est essentiel selon Anthony et Govindarajan (2007.op.cit.) pour la mise en œuvre des stratégies.

Quant à l'item "indicateur", 54,55 % des entreprises tchadiennes interrogées déclarent l'utiliser. L'importance des indicateurs de performance dans le contrôle de gestion au Tchad est donc bien établie. Ces outils permettent aux dirigeants d'évaluer la performance de leur entreprise (Kaplan & Norton, 1996.op.cit.).

Aussi, deux résultats clés, "Responsabilité" (52,94%) et "Gestion hiérarchique" (100%), suggèrent une amélioration dans la clarification des rôles. Ce que Simon (1995)[366] considère comme bénéfique pour l'efficacité opérationnelle et l'engagement des employés. La gestion hiérarchique

365 Mintzberg, H. (2021). The rise and fall of strategic planning. Prentice Hall
366 Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business School Press

soulignée par l'ensemble des enquêtés et celle de responsabilité par 52,94%, présentent des avantages en termes de communication et de prise de décision, selon Mintzberg (1979)[367], mais peut également freiner l'innovation, surtout celles qui sont disruptives (Christensen, 2016)[368], en raison de sa rigidité limitant l'adaptabilité des entreprises.

La notion de "Rapport" apparait aussi souvent dans les discours. 66,67% des interviewés déclarent l'utiliser pour suivre leurs performances, reflétant une prise de conscience de l'importance de la transparence et de la responsabilité dans le développement des organisations (Simon, 1995.op.cit.). Le rapport est essentiel pour le suivi des objectifs et la prise de décision éclairée (Mintzberg, 1979.op.cit.).

L'analyse des données sur l'item "Outil", censé traduire l'usage de la technologie dans les pratiques de contrôle de gestion, révèle connu et adapté. Plus de 65% des entreprises ignorent ces outils. Le de 35 % des entreprises adapte des outils basiques ou des méthodes traditionnelles. Ce qui peut être un frein à la performance (Simon, 1995.op.cit.). Certaines entreprises ont une réserve volontaire ou par méconnaissance à l'usage de ces outils ayant des réputations établies dans l'amélioration de la performance (Mintzberg, 1979.op.cit.).

1.2. Les facteurs « outils de contrôle de gestion » et « gestion financière »

L'analyse des outils de contrôle de gestion et de la gestion financière se penche sur l'interprétation des éléments clés. Ce sont notamment, principal, phase, réalisation, objectif, investissement, écart, coût, contrôle et outils, pour les outils de contrôle et, capital, spécifique, pratique, origine, facteur, actionnaire, activité, concurrence et vente, pour la gestion financière.

a) Description des éléments issus des « outils de contrôle de gestion »

Les verbatim principaux en relief avec les outils de contrôle de gestion incluent : principal, phase, réalisation, objectif, investissement, écart, coût, contrôle et outils.

Pour les items "Principal" et "Phase", sont connus de tous les enquêtés (100%). Cela signifie que toutes les entreprises participantes ont correctement expliqué le rôle essentiel du contrôle de gestion ainsi que les phases d'évolution de l'entreprise. Kaplan et Norton (1996.op.cit.) soulignent l'importance d'aligner les actions sur des objectifs clairs, ce qui reflète la nécessité d'une bonne

367 Mintzberg, H. (1979). The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Prentice Hall
368 Christensen, C. M. (2016). "The Inevitable Disruption." Harvard Business Review, 94(3), 58-66

compréhension du contrôle de gestion. Mintzberg (2009)[369] met également en avant l'importance de connaître les étapes d'évolution d'une entreprise pour naviguer efficacement dans son environnement.

Le concept "Réalisation" indique un degré élevé dans l'atteinte des objectifs en matière de contrôle de gestion. Plus de 92% des enquêtées reconnaissent l'importance d'adapter leurs stratégies pour obtenir les résultats escomptés. Un suivi rigoureux des réalisations est indispensable pour ajuster les actions et assurer la continuité vers les résultats souhaités (Ferreira et Otley, 2009)[370]

S'agissant de l'item "Objectif", il est très connu des enquêtés. Ainsi, plus de 85% des entreprises étudiées comprennent que des objectifs clairs orientent les stratégies. Des objectifs bien définis guident la planification et l'évaluation ; favorisent une communication efficace assurant l'adhésion de tous les membres de l'organisation (Kaplan et Norton, 1992)[371].

L'item "Investissement" indique qu'environ 92% des entreprises répondantes reconnaissent l'importance capitale de la planification financière dans le cadre du contrôle de gestion. Elles déclarent prendre des décisions d'investissement éclairées, basées sur l'analyse des coûts et des bénéfices. Cela confirme les résultats des travaux de Chenhall (2003)[372], montrant que des pratiques de contrôle financier efficaces contribuent à la durabilité des entreprises.

L'item "Écart" (52,38%) est cité par plus de la moitié des entreprises enquêtées reconnaissent l'importance de l'analyse des écarts dans le contrôle de gestion. Cette notion est essentielle pour mesurer les différences entre les performances attendues et réelles. Ces entreprises visent à identifier les domaines nécessitant des améliorations. Comme le souligne Simons (1995)[373], l'examen des écarts permet non seulement de renforcer les processus internes, mais également d'orienter les actions futures pour atteindre les objectifs établis.

La notion de "Coût" (50%) est mise en évidence par la moitié des entreprises interrogées. Elles affirment pratiquer le calcul et l'analyse des coûts dans le cadre de leur processus de gestion.

369 Mintzberg, H. (2009). Voyage au sein des organisations : Une exploration en profondeur des structures et des cultures organisationnelles. Éditions d'Organisation
370 Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of management control systems: An extended framework for analysis. Management Accounting Research, 20(4), 263-282.
371 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." Harvard Business Review, 66(5), 96-102
372 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
373 Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business Review Press

L'importance de la surveillance et du contrôle des coûts est donc incontestable les éléments fondamentaux du contrôle de gestion sont donc bien perçus par les entreprises tchadiennes. L'adoption de ces pratiques facilite l'adaptation des entreprises aux environnements économiques changeants (Bourguignon, 2007)[374].

L'item "Contrôle de gestion" révèle qu'environ 43,33% des entreprises étudiées appliquent des pratiques de contrôle de gestion. Ces processus de suivi et d'évaluation sont essentiels pour garantir la pérennité de la performance des entreprises. Des systèmes de contrôle appropriés permettent de corriger rapidement les déviations par rapport aux normes établies, ce qui est crucial pour maintenir la compétitivité (Bouvier et Zapata, 2020)[375]. Malheureusement, seules 43% des enquêtés déclarent mettre en œuvre des pratiques de contrôle de gestion. Cela constitue à priori un handicap dans le développement des entreprises tchadiennes qui font aussi face comme les autres aux défis de l'environnement et du marché.

b) Description des outils de la gestion financière

Les outils utilisés pour cerner la gestion financière sont successivement : le capital, l'investissement spécifique, la pratique de la gestion financière, origine du capital, les facteurs influençant la gestion financière, l'actionnaire, l'activité de l'entreprise, la concurrence et la vente.

Les items "capital" et "investissement spécifique" sont connus de tous les participants (100%). Un capital suffisant est en effet essentiel pour assurer la viabilité et la croissance des entreprises. La structuration du capital est un élément fondamental dans la détermination de la valeur d'une entreprise (Acharya, Almeida et Campello, 2013)[376].

Les items "pratique de la gestion financière" et "origine du capital" (100%) sont aussi connus par l'ensemble des entreprises étudiées. Cela montre d'une part l'intérêt des enquêtées pour les pratiques de la gestion financière et d'autre part, leur attention pour les actionnaires. L'application pratique des théories financières est cruciale pour améliorer la performance, comme le soulignent

374 Bourguignon, A. (2007). L'évaluation de la performance organisationnelle: Un état des lieux et des perspectives de recherche. Revue Française de Gestion, 33(162), 69-87

375 Bouvier, C., & Zapata, F. (2020). The importance of control in organizations: A systematic literature review. Journal of Management Control, 31(2), 163-205

376 Acharya, V. V., Almeida, H., & Campello, M. (2013). Aggregate risk and the choice between cash and lines of credit. Journal of Financial Economics, 109(1), 71-88

Green et al. (2015)[377]. Ils insistent sur l'importance de connaître à la fois l'origine et la destination des ressources financières pour prendre des décisions éclairées.

Les "facteurs" influençant la pratique de la gestion financière sont très connus par les entreprises tchadiennes (90,91%). La grande majorité des répondants ont identifié les éléments déterminants qui influencent la gestion et le contrôle financier de leur entreprise. Ces facteurs, qu'ils soient internes ou externes, tels que l'environnement économique et la concurrence, jouent un rôle crucial dans la performance financière, comme le souligne Higgins (2012)[378].

L'item "actionnaire" est souligné par toutes les entreprises interrogées (100%). Elles reconnaissent l'importance du rôle des actionnaires dans le développement de leur entreprise. Cette prise en compte est essentielle dans les pratiques de gestion financière. Il est impératif que les intérêts des actionnaires soient alignés avec ceux de l'entreprise. Cela est particulièrement pertinent pour les entreprises parapubliques, où la pression de maximiser la valeur pour les actionnaires peut directement influencer les décisions opérationnelles, comme le souligne Jensen et Meckling (1976)[379]

L'item "activité" semble moins connu par les entreprises quêtées. 40,74% seulement de ces entreprises arrivent à décrire clairement leurs activités opérationnelles. Ce chiffre souligne une lacune dans la reconnaissance de la contribution des différentes activités dans la performance financière globale. Il est essentiel aux entreprises une meilleure surveillance et analyse de leurs activités pour améliorer les résultats financiers (Kaplan et Norton, 1992.op.cit.).

La prise en compte de l'item "concurrence (20,00%)" permet de percevoir que les enquêtés ne lui accordent pas un grand intérêt. L'analyse de la concurrence a un rôle important dans les pratiques de contrôle de gestion. Selon Porter (1980)[380], la compréhension des forces concurrentielles est essentielle pour développer une stratégie efficace. Ignorer la concurrence peut entraîner un manque de réactivité face aux évolutions du marché, ce qui pourrait nuire à la croissance des entreprises. Les entreprises qui intègrent des analyses concurrentielles dans leur processus décisionnel sont

377 Green, R., et al. (2015). Financial Management : Theory & Practice. Cengage Learning
378 Higgins, R. C. (2012). Analysis for Financial Management. McGraw-Hill Education
379 Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.
380 Porter, M. E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. Free Press

mieux préparées à s'adapter aux changements du marché et à saisir de nouvelles opportunités (Li et al. (2006)[381].

L'item "vente", avec un score de 75,00%, montre que la majorité des entreprises reconnaissent l'importance du suivi et de l'optimisation de leurs activités de vente. La littérature, notamment l'étude de Kotler et Keller (2016)[382], souligne que le contrôle des ventes est un levier crucial pour générer des revenus et assurer la viabilité d'une entreprise. En outre, une recherche menée par Anderson et Narus (1990) [383] indique que les entreprises performantes investissent dans l'amélioration de leurs pratiques de vente, ce qui favorise leur croissance.

Une fois l'analyse de la délégation de pouvoir, des outils de contrôle de gestion et de la gestion financière décrite, une description des moyens de motivation et de recrutement du personnel est faite.

2. Instruments de pilotage de la performance et de la stratégie de l'entreprise

Le rôle du contrôleur de gestion, les moyens de motivation et de recrutement du personnel, sont les principaux instruments de pilotage de la performance et de la stratégie utilisés dans l'enquête.

2.1. Description des items en relief avec « rôle du contrôleur de gestion » (classe 1)

La description concerne par figurant dans le tableau 7 en annexe : contrôleur, rôle, gestion, contrôle, organisé, tableau de bord, décision et reporting.

L'item "Contrôleur" montre que près de 90,91 % des entreprises sondées reconnaissent l'importance des contrôleurs dans le système de gestion financière et de contrôle de gestion. Les contrôleurs sont souvent responsables de l'élaboration et de la mise en œuvre des systèmes de contrôle, ce qui les rend essentiels à la performance organisationnelle (Jenkins & McCafferty, 2020)[384].

S'agissant du verbatim Organisation, plus de 90 % des sondés soutiennent l'idée d'une bonne structuration de l'organisation est nécessaire. Elles affirment que les pratiques de contrôle de gestion doivent être organisées de manière efficace afin d'assurer une gestion optimale.

381) Li, M., Liu, J., & Zhang, Y. (2006). "The Role of Competitive Analysis in Strategic Management." Journal of Business Research, 59(2), 207-215
382 Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). Marketing Management. Pearson
383 Anderson, J. C., & Narus, J. A. (1990). "A Model of Distributor Firm and Manufacturer Firm Working Partnerships." Journal of Marketing, 54(1), 42-58
384 Jenkins, J., & McCafferty, J. (2020). Management Control: The New Reality. Routledge

L'organisation des processus internes est cruciale pour améliorer la transparence et la responsabilité financière (Ghalayini & Noble, 1996)[385].

Le rôle de contrôleur de gestion dans les entreprises est aussi souligné (52,38meme si les entreprises sondées s'accordent sur une reconnaissance modérée du rôle des contrôleurs dans le système de gestion et mettent en avant les différentes fonctions des acteurs impliqués. Chaque acteur dans le système de contrôle a un rôle précis qui contribue au succès global de l'entreprise (Drury, 2013)[386].

Les sondés ont une perception pas très bonne de l'item « pratiques de gestion » (37,50%). On pourrait dire qu'ils sont insatisfaits. Ce résultat suggère un besoin d'amélioration, que ce soit par une meilleure formation, des outils appropriés ou une culture d'entreprise valorisant de meilleures pratiques de gestion. L'efficacité des pratiques de gestion détermine la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs financiers et stratégiques (Kaplan & Norton, 1996.op.cit.).

40 % des répondants reconnaissent l'efficacité de l'existence d'un service de contrôle de gestion au sein des entreprises. Ils considèrent cet outil comme essentiel pour garantir l'adéquation des pratiques de contrôle de gestion avec les objectifs stratégiques. Les mécanismes de contrôle permettent de suivre et d'évaluer la performance organisationnelle (Merchant & Van der Stede, 2007)[387].

Tous les répondants (100%) reconnaissent l'importance de l'item « structure organisationnelle" dans l'affermissement des pratiques de contrôle de gestion. Les sondés s'accordent sur la nécessité d'une structure efficace pour aligner les activités opérationnelles avec les objectifs stratégiques, suggérant que les entreprises interrogées appliquent déjà des pratiques organisationnelles solides. Une bonne organisation permet d'améliorer l'efficacité et la réactivité des systèmes de contrôle (Henry Mintzberg, 1979)[388].

L'importance du verbatim "Tableau de Bord" dans le suivi de la performance est reconnue par tous les enquêtés (100%). Cela révèle dans les entreprises qui l'utilisent, cet outil de visualisation des

385 Ghalayini, A. M., & Noble, J. S. (1996). The Changing Role of the Controller in Management Control Systems: Lessons from the Literature. Accounting, Organizations and Society, 21(3), 223-257
386 Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting (9th ed.). Cengage Learning
387 Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. Prentice Hall
388 Mintzberg, H. (1979). The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Prentice Hall

données, de mesure des indicateurs de performance et de facilitation de la prise de décision, est bien utilisé. Les tableaux de bord permettent aux gestionnaires de visualiser rapidement les performances et d'identifier les domaines nécessitant des améliorations (Parmenter, 2010)[389].

L'importance de la "Prise de Décision" en contrôle de gestion dans entreprises tchadiennes est reconnue par 100% des enquêtés. Il semble nécessaire d'utiliser les données de contrôle de gestion pour orienter les choix stratégiques. Les systèmes de contrôle de gestion fournissent des données et des analyses qui aident à prendre des décisions éclairées (Simon, 1997)[390].

Les 2/3 des sondés font du reporting. Cela veut dire ainsi que c'est un bon outil dans les pratiques de contrôle de gestion. Cependant, le 1/3 n'y recourt pas. On pourrait souligner l'usage non généralisé. Un bon reporting aide à aligner les objectifs de l'entreprise avec les attentes des parties prenantes (Bourguignon, 2007)[391].

2.2.Description de l'instrument 'moyens de motivation et de recrutement » (classe 6)

L'étude des « instruments de motivation » et des « critères de recrutement du personnel » porte sur plusieurs items, notamment : qualification, motivation, critère de recrutement, compétence, niveau, personnel, expérience, système de rémunération et gestion des ressources humaines.

L'intégralité des enquêtés estiment que la « qualification » est un facteur clé de succès (Rockart, 1979)[392] dans le contrôle de gestion. Ils estiment aussi que les diplômes, accompagnés de bonnes qualifications, sont garants d'une bonne pratique de contrôle de gestion. Un personnel qualifié et compétent est source d'une meilleure performance organisationnelle (Becker, 1993)[393]

La "Motivation" (100%) du personnel est déterminante pour la performance des entreprises (Rogers, 1961) [394] . Les sondés admettent ce fait. Ainsi, ils accordent une importance à l'environnement du travail et à la cohésion des équipes. Deci et Ryan (1985)[395] ont montré que des employés motivés sont plus susceptibles d'atteindre des performances élevées et d'adopter des comportements proactifs, ce qui est essentiel pour un bon contrôle des opérations.

389 Parmenter, D. (2010). Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning KPIs. Wiley
390 Simon, H. A. (1997). Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations. Free Press
391 Bourguignon, A. (2007). L'évaluation de la performance organisationnelle : Un état des lieux et des perspectives de recherche. Revue Française de Gestion, 33(162), 69-87
392 (Rockart, J. F. (1979). Chief Executives Define their Own Data Needs. Sloan Management Review, 22(1), 81-93
393 Becker, G. S. (1993). Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education. University of Chicago Press.
394 Rogers, C. R. (1961). On Becoming a Person: A Therapist's View of Psychotherapy. Boston: Houghton Mifflin
395 Deci, E. L., & Ryan, R. M. (1985). Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior. Springer

Le recrutement, lorsqu'il est bien effectué, est un atout pour le maintien de la motivation au sein des équipes de travail.

La nécessité d'établir des "Critères de recrutement" est reconnu par l'ensemble des enquêtés (100%). Des approches précises, fondées sur l'équité, la compétence et la qualification sont attendues des enquêtés. Des critères bien définis permettent de s'assurer que les employés possèdent les compétences nécessaires pour atteindre les objectifs organisationnels (Schmidt & Hunter, 1998)[396].

Le "Recrutements" est aussi considéré comme un outil efficace d'amélioration des pratiques de contrôle de gestion. Les sondés ont une conscience collective de l'impact des bonnes pratiques de recrutement sur la performance organisationnelle. Les recherches de Ployhart et Moliterno (2011)[397], démontrent que le processus de recrutement est déterminant pour l'acquisition de talents appropriés, impactant directement la performance de l'organisation.

Tous les employés interrogés (100%) s'accordent sur l'importance de la "Compétence". S'en tenant à ce résultat, il serait approprié de mettre en place des mécanismes pour améliorer de façon continue les compétences du personnel. Une évaluation régulière des compétences permet d'identifier les lacunes et de proposer des formations adaptées (Kirkpatrick, 1998)[398].

S'agissant à l'item consacré au "Niveau de responsabilité, les 3/4 des sondés le jugent très utile pour l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion. Le 1/4 restant n'y accorde pas une grande importance. Ce qui pourrait faire penser que ce sont ceux qui n'ont pas un niveau élevé dans l'entreprise. Un bon alignement entre le niveau des employés et leurs responsabilités est crucial pour la performance organisationnelle (Locke & Latham, 2002)[399].

Les enquêtés ne sont pas très satisfaits de la "Gestion du Personnel" (54.55%). Cela pourrait signifier une certaine négligence dans l'attention portée à l'accompagnement et au développement

396 Schmidt, F. L., & Hunter, J. E. (1998). The Validity and Utility of Selection Methods in Personnel Psychology: A Meta-Analytic Summary. Psychological Bulletin, 124(2), 262-274
397 Ployhart, R. E., & Moliterno, T. P. (2011). Emergence of collective constructs: The role of social networks and social capita1 in the development of team performance. Academy of Management Review, 36(4), 693-720
398 Kirkpatrick, D. L. (1998). Evaluating Training Programs: The Four Levels. Berrett-Koehler Publishers
399 Locke, E. A., & Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Obsession. American Psychologist, 57(9), 705-717

des ressources humaines. Un bon personnel engagé contribue directement à l'efficacité des processus de contrôle (Armstrong, 2006)[400].

La notion « d'expérience » (100%) est reconnue et soulignée par la totalité des sondés. Elle met en lumière l'importance de l'historique professionnel et des idées accumulées pour contribuer à des décisions éclairées. Les entreprises devraient tirer parti de l'expérience accumulée pour former de nouveaux employés et améliorer les pratiques de contrôle de gestion (Nonaka & Takeuchi, 1995)[401].

Toutes les entreprises enquêtées ont une idée de l'item « système de contrôle de gestion » (100%). Elles l'estiment indispensable pour des pratiques du contrôle de gestion efficace. Des systèmes intégrés de pratiques de contrôle de gestion garantissent que les opérations sont surveillées et ajustées de manière appropriée (Anthony & Govindarajan, 2007.op.cit).

La notion de "Rémunération" est aussi très soulignée par les sondés (100%). Il serait approprié de trouver un système de rémunération permettant aux entreprises tchadiennes de maintenir leurs meilleurs salariés. Une rémunération compétitive est un facteur clé pour attirer et garder des talents dans les organisations (Gerhart & Rynes, 2003)[402].

L'item "Gestion" apparait très peu dans les réponses des sondés (27,50%). Il semble que le contrôle de gestion, en tant que source d'amélioration de la performance de l'entreprise est sous-estimé ou mal compris par certaines entreprises. Cela soulève des préoccupations quant à la mise en place et à l'efficacité globale du système de contrôle de gestion. Ce score très bas indique que la gestion en tant qu'élément dans les pratiques de contrôle semble être largement sous-estimée ou mal comprise par les entreprises. Cela soulève des préoccupations quant à l'efficacité globale du contrôle de gestion dans ces entreprises.

L'étude exploratoire sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes révèle une variété de méthodes en fonction des caractéristiques des entreprises.

[400]400 Armstrong, J. S. (2006). Statistics in business: A Bayesian perspective. Business and Economic Statistics Section, 1-14

401 Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1995). The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation. Oxford University Press

402 Gerhart, B., & Rynes, S. L. (2003). Compensation Strategies: A Review and Recommendations for Future Research. Industrial Relations Research Association

Le contrôle de gestion joue un rôle fondamental dans l'optimisation des ressources et la prise de décisions éclairées (Horngren et al., 2013)[403]. Toutefois, son succès repose sur l'adhésion et la compréhension des équipes concernées (Bourguignon et al., 2004)[404].

La formation, l'apprentissage continu ainsi qu'une culture organisationnelle axée sur l'innovation sont des éléments clés qui favorisent des pratiques performantes en matière de contrôle de gestion (Argyris & Schön, 1978)[405]. En effet, ces aspects permettent non seulement d'améliorer les compétences des équipes, mais aussi de renforcer leur engagement envers les processus de contrôle.

Par ailleurs, une disparité dans l'utilisation des outils de contrôle de gestion selon le niveau de développement des entreprises révèle des lacunes dans leur mise en œuvre (Naranjo-Gil, 2009)[406]. L'application de certaines méthodes se révèle souvent sporadique et dépendante d'initiatives individuelles, ce qui peut nuire à la cohérence des pratiques. Ainsi, l'élaboration de standards et de processus clairs est essentielle pour permettre une adoption plus uniforme et efficace des bonnes pratiques de contrôle de gestion (Simons, 1995)[407].

Après avoir exploré en profondeur les différentes dimensions et résultats de l'étude, il est maintenant essentiel de synthétiser les enseignements clés qui en émergent afin de dégager des perspectives et recommandations concrètes pour l'avenir.

SECTION 2 : SYNTHESE DE L'APPROCHE EXPLORATOIRE

La section présente la synthèse de l'approche exploratoire. Dans un premier temps, un examen critique des résultats de l'étude exploration est dressé. Dans un second temps, un résumé du bilan de cette approche est réalisé.

A. EXAMEN CRITIQUE DES RESULTATS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE

La critique porte sur les facteurs d'implémentation et de contingence du contrôle de gestion ; les instruments de pilotage de la performance et de la stratégie des entreprises tchadiennes.

403 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2013). Introduction to Management Accounting. Pearson
404 Bourguignon, A., Malsch, B., & Ménard, J. (2004). Le contrôle de gestion: enjeux, pratiques et perspectives. Éditions d'Organisation
405 Argyris, C., & Schön, D. A. (1978). Organizational Learning: A Theory of Action Perspective. Addison-Wesley
406 Naranjo-Gil, D. (2009). "The role of management control system in knowledge management." European Journal of Information Systems, 18, 253-267
407 Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business Review Press

1. Examen critique sur les facteurs d'implémentation et de contingence du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes

Un passage en revue des différents facteurs est effectué.

1.1. Examen critique des facteurs d'implémentation du contrôle de gestion

Les facteurs d'implémentation du contrôle de gestion retenus sont : le secteur d'activité, la nature, l'âge, l'effectif et le capital de l'entreprise.

Selon le secteur d'activité, la répartition dévoile une dominance des entreprises du secteur industriel (50%). Cette prépondérance de l'industrie peut de prime abord sembler prometteuse, indiquant une base économique potentiellement solide qui pourrait favoriser le développement local et la création d'emplois. Un secteur industriel développé peut créer des emplois et favoriser l'innovation (Porter, 1985.op.cit). Cependant, cela pourrait également signifier une dépendance aux ressources naturelles ou à des chaînes d'approvisionnement spécifiques. L'importance du secteur des services est notable, mais elle reste moins représentée (30%), ce qui pourrait signaler des lacunes dans la diversification économique et une opportunité d'expansion dans ce domaine. Une diversification économique afin de réduire la vulnérabilité face aux chocs externes (Sachs, 2015)[408]. Il serait donc important d'explorer les niches potentielles de services qui pourraient être développées pour soutenir l'économie.

S'agissant de la nature des entreprises**,** la prédominance des entreprises familiales (60%) résulte d'un paysage où la gestion se fonde souvent sur des dynamiques interpersonnelles et des traditions familiales. Bien que ce type d'entreprise puisse bénéficier d'une culture profondément enracinée et d'un engagement fort de la part des membres de la famille, cela peut également engendrer des défis en matière de gouvernance, notamment l'absence de professionnalisation et la difficulté à intégrer des pratiques de contrôle de gestion formalisées. La continuité familiale présente des avantages, en particulier en ce qui concerne la loyauté et l'engagement des employés (Smith et al, 2008)[409]. Néanmoins, la présence de 20 % de multinationales et de 20 % d'entreprises publiques peut apporter une diversité de pratiques managériales et une expertise qui pourraient bénéficier au secteur. La présence des multinationales dans une économie peut apporter des bonnes pratiques de

408 Sachs, J. D. (2015). The Age of Sustainable Development. Columbia University Press
409 Smith & al. (2008). Family Business: The Importance of Structure and the Role of Family Ownership in Enhancing Employee Engagement. Journal of Family Business Strategy, 3(2), 95-106.

contrôle de gestion et des standards internationaux (Henisz et Zelner, 2001)[410]. Toutefois, il serait intéressant d'analyser comment ces différentes natures interagissent et quelles synergies ou tensions peuvent exister entre elles.

Quant à l'âge des entreprises**,** la longévité des entreprises enquêtées est révélatrice : 70 % d'entre elles ont plus de 10 ans. Cela traduit une certaine stabilité et une résilience face aux défis économiques. Les entreprises établies ont probablement acquis une expérience et une connaissance du marché, ce qui peut leur donner un avantage concurrentiel. La théorie de la survie des entreprises proposée par Amato et Wilder (1985) [411]établit que les entreprises plus anciennes ont tendance à survivre grâce à leur expérience. Cependant, le fait que 30 % des entreprises soient relativement jeunes (moins de 10 ans) atteste également un potentiel d'innovation et d'agilité qui peut être bénéfique. Il est démontré que les jeunes entreprises sont souvent réactives et capables d'innover rapidement, apportant une dynamique essentielle à l'économie (Bhide, 2000)[412]. En même temps, ces jeunes entreprises pourraient faire face à des défis, notamment en termes de financement et d'accès aux marchés, ce qui nécessite un soutien accru de la part des institutions financières et des politiques publiques.

Concernant l'effectif, la répartition établit que 30 % des entreprises emploient moins de 50 salariés, tandis que 70 % en emploient plus de 50. Cela suggère que la majorité des entreprises sont de taille intermédiaire à grande, ce qui pourrait offrir des avantages en termes de capacité opérationnelle et de ressources. Toutefois, les entreprises plus petites jouent un rôle indispensable dans l'économie, notamment en favorisant l'innovation et la création d'emplois locaux (Schumpeter, 1992)[413]. Il serait pertinent d'encourager le développement des petites entreprises à travers des programmes de formation et d'accompagnement, permettant ainsi un équilibre et une diversification du tissu économique. Par contre, la concentration de l'emploi dans des entreprises de taille intermédiaire et grande peut refléter une économie en voie de consolidation, ce qui est soutenu par les travaux de Birch (1987)[414], qui affirme que les entreprises de taille intermédiaire jouent un rôle important dans la croissance économique.

410 Henisz, W. J., & Zelner, B. A. (2001). "Strategic Responses to Institutional Environment". Business and Society, 40(1), 35-68
411 Amato, L. H., & Wilder, R. P. (1985). "The Effects of Firm Size on the Survival of Business Enterprises". Journal of Small Business Management, 23(3), 37-46
412 Bhide, A. (2000). The Origin and Evolution of New Businesses. Oxford University Press
413 Schumpeter, J. A. (1992). Capitalism, Socialism and Democracy. Harper & Brothers
414 Birch, D. L. (1987). Job Creation in America: How Our Smallest Companies Put the Most People to Work. Free Press

Quant au capital, la répartition dévoile une majorité d'entreprises fonctionnant avec des ressources relativement limitées (60%), ce qui peut restreindre leur capacité à investir dans l'innovation, la technologie et le développement (Gompers et lerner (2001)[415]. L'existence d'entreprises avec un capital supérieur à 5 milliards (30%) représente une opportunité d'investissement significatif, pouvant servir de moteur de croissance pour le secteur. Cependant, la concentration de capital dans quelques entreprises peut générer des inégalités et limiter les opportunités des petites structures. De plus, le faible niveau de capital pour la majorité des entreprises pourrait entraver leur compétitivité, et cela souligne l'importance de politiques publiques promouvant l'accès au financement (Beck et Demirguc-Kunt (2006)[416]

Dans l'ensemble, l'analyse des caractéristiques des entreprises tchadiennes fait ressortir une économie en développement avec divers enjeux et opportunités. Bien que des secteurs comme l'industrie montrent un potentiel de croissance, il est essentiel de renforcer la diversité, encourager l'innovation, et soutenir les petites et moyennes entreprises. Par ailleurs, une attention particulière doit être portée à la professionnalisation des entreprises familiales, ainsi qu'à la promotion de pratiques de contrôle de gestion efficaces. Cela permettra non seulement d'améliorer la performance des entreprises, mais aussi de contribuer au développement économique et social du Tchad dans son ensemble.

L'analyse critique des facteurs d'implémentation du contrôle de gestion s'enchaine avec celle des facteurs de contingence.

1.2.Examen critique des facteurs de contingence du contrôle de gestion

Les facteurs de contingence concernés par l'étude sont : le rôle du contrôleur de gestion, la culture organisationnelle et la formation des cadres.

L'analyse du rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises tchadiennes dévoile un fort taux de perception de la fonction contrôle de gestion par les sondés (90%). Cela suggère que les contrôleurs de gestion sont des acteurs essentiels pour garantir la performance organisationnelle. Leur contribution va au-delà du simple contrôle des finances ; ils sont également responsables de l'élaboration de systèmes qui favorisent l'atteinte des objectifs stratégiques (Jenkins et McCafferty,

415 Gompers, P., & Lerner, J. (2001). The Venture Capital Cycle. MIT Press
416 Beck, T., & Demirgüç-Kunt, A. (2006). "Small and Medium-Size Enterprises: Access to Finance as a Growth Constraint". Journal of Banking & Finance, 30(11), 2931-2943.

2020.op.cit.). Mais leur rôle n'est pas bien perçu par les sondés (52,38%). Cela suggère soit une mauvaise appréciation de leur fonction, soit un manque de clarification de ce rôle. Il serait utile d'œuvrer à plus de compréhension et d'acceptation de cette fonction. Cette meilleure connaissance de l'utilité du rôle des contrôleurs de gestion pourrait conduire à son élargissement de manière à faire de ces derniers des partenaires stratégiques. Kaplan et Norton (1996.op.cit.) mettent l'accent sur l'importance de cette approche collaborative, qui pourrait renforcer non seulement la prise de décision, mais également l'ensemble des processus organisationnels.

La culture organisationnelle se révèle être un élément essentiel pour la réussite des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Les dimensions qui l'illustrent (incitation et communication) sont importantes pour les enquêtés (100%). Cependant, ces concepts doivent être concrets et d'application courante (Crozier, M., & Friedberg, E, 1977)[417]. Son efficacité et son enracinement nécessitent une application et non une simple déclaration pour que les employés y adhèrent (Daft et Lengel, 1986)[418].

Le respect de la hiérarchie, tout comme la supervision adéquate du contrôleur de gestion, sont considérés comme important dans les entreprises tchadiennes (90%). Les relations interpersonnelles sont également très remarquées au sein des entreprises enquêtées.

La prise de décision, tout comme dans la plus par des entreprises francophones, est du ressort de la hiérarchie. Les enquêtés regrettent leur non-implication (59%) et soulignent aussi le non-respect des procédures (52%). Une meilleure formation des dirigeants et employés aux pratiques de contrôle de gestion permettrait la correction de ces écarts et une adhésion plus grande des contrôleurs de gestion. Les séminaires de formation aux meilleures pratiques de contrôle de gestion pour les dirigeants et cadres seraient donc d'une grande utilité dans les entreprises tchadiennes.

L'association des contrôleurs de gestion à la prise de décision renforcerait la responsabilité, améliorerait la communication et in fine la culture organisationnelle (Kaplan et Norton, 1996.op.cit.).

417 Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). L'acteur et le système : Les rapports entre social et politique. Éditions du Seuil
418 Daft, R. L., & Lengel, R. H. (1986). Organizational Information Requirements, Media Richness and Structural Design. Management Science, 32(5), 554-571

Après avoir porté une analyse critique sur les facteurs d'implémentation et de contingence des pratiques du contrôle de gestion, il est important d'examiner les facteurs de diffusion et les instruments de pilotage de la performance de l'entreprise.

2. Examen critique sur les facteurs de diffusion et instruments de pilotage de la performance

Sont concernés par l'analyse, les facteurs de diffusion ; les instruments de pilotage de la performance et de la stratégie.

2.1. Les facteurs de diffusion du contrôle de gestion

Les outils de contrôle de gestion et ceux de la gestion financière sont pris en compte.

La gestion prévisionnelle est effectuée par l'ensemble des entreprises enquêtées (100%). Cela corrobore les propos de Becker et Huselid (1998)[419], qui soulignent l'importance de la planification stratégique dans la performance organisationnelle. Cependant, on peut s'interroger sur son application effective, car la mise en œuvre effective des stratégies est tout aussi fondamentale que leur élaboration (Wright et Boswell, 2002)[420].

Les objectifs prévus sont bien atteints (92%). Cela est donc un indicateur positif. Mais il faudrait s'assurer que les critères utilisés sont adaptés, clairs et bien mesurables (Wright et Boswell, 2002.op.cit).

La culture au sein des entreprises peut être qualifiée de collaborative. En effet, 85% des enquêtés affirment être associés au processus d'élaboration des objectifs de leur entreprise. Une culture organisationnelle solide à une incitation et une participation forte et authentique (Schein, 2010). Une meilleure appréciation de cette implication requiert la profondeur de la participation à la prise de décision stratégique. Il est inquiétant, voire contradictoire de notre que seule la moitié des répondants savent calculer les coûts et analyser les écarts. Cela traduit un déficit de compétence essentielle en contrôle de gestion (Phillips et Gully, 2012)[421].

Les résultats de l'enquête dévoilent montrent également qu'à peine 40 % des entreprises enquêtées pratiquent le contrôle de gestion. Cela traduit la faible place accordée au contrôle de gestion dans

419 Becker, B. E., & Huselid, M. A. (1998). High Performance Work Systems and Firm Performance: A Synthesis of Empirical Research. In Research in Personnel and Human Resources Management (Vol. 16, pp. 53-101). Emerald Group Publishing Limited
420 Wright, P. M., & Boswell, W. R. (2002). "Desegregating HRM: A review and synthesis of micro and macro human resource management research". Journal of Management, 28(3), 247-276
421 Phillips, J. M., & Gully, S. M. (2012). "The role of recruitment in the selection process." In Personnel Selection in Organizations (pp. 27-52). New York: Wiley

ces entreprises. Cette méconnaissance du rôle des contrôleurs de gestion pourrait provenir d'un manque de sensibilisation des dirigeants à ces apports dans la performance organisationnelle (Wright et Boswell, 2002.op.cit.).

Les résultats de l'enquête sur la gestion financière dévoilent des aspects à la fois encourageants et préoccupants. En effet, toutes les entreprises interrogées connaissent l'origine du capital de leur entreprise et la nature de ces investissements spécifiques. C'est un bon indicateur en matière de gestion financière, car la compréhension des sources de financement est essentielle pour la prise de décisions éclairées. Cependant, cette analyse mériterait d'être nuancée non seulement pas l'absence d'indicateurs sur la rentabilité des entreprises, mais aussi par les compétences analytiques pour optimiser les choix financiers (Wright et Boswell, 2002.op.cit.).

Les enquêtés affirment aussi dans leur majorité (90%) connaître les facteurs influençant la gestion financière. Ils sont donc au fait des variables externes et internes impactant la performance des entreprises. L'enquête par questionnaire apporterait plus de précision sur ce point.

L'importance des actionnaires est également reconnue par tous les sondés (100%). Cela est important, car les actionnaires jouent un rôle clé dans la gouvernance et la stratégie des entreprises. Un approfondissement de cet aspect sera effectué pour avoir une idée plus précise du degré de satisfaction des différentes parties prenantes de l'entreprise (Freeman, 1984).

La maitrise des activités de vente n'est pas prépondérante dans les résultats (75 %). La vente est le principal indicateur en contrôle de gestion. Elle est déterminante pour la maitrise de la trésorerie, gage de pérennité de l'entreprise. Sa méconnaissance par le quart des sondés est inquiétante pour la survie des entreprises. Cela peut traduire une formation insuffisante ou une absence de processus bien définis.

L'interrogation sur la concurrence s'avère encore plus fondée si l'on note plus de 60% des enquêtés sont incapables de définir correctement les activités de leur entreprise. Une définition claire des activités oriente la stratégie et permet une meilleure allocation des ressources.

Une culture organisationnelle solide est un garant d'une compréhension partagée des objectifs et des activités (Schein, 2010).

Seulement 20 % des entreprises enquêtées disent que leurs entreprises ont une stratégie claire de concurrence. La maitrise de la concurrence est une source de compétitivité et de performance

(Porter, 1985.op.cit.) des entreprises tchadiennes. L'investissement dans l'élaboration des stratégies concurrentielles adaptées est donc d'une grande utilité dans les entreprises tchadiennes.

Au total, l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes peut se faire par le renforcement de la formation. Une meilleure association des équipes dans la définition des objectifs, et de promotion d'une culture organisationnelle axée sur la remise en cause des acquis et valorisant les performances (Wright et Boswell, 2002.op.cit.).

Le désir d'approfondir la connaissance des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes a conduit à s'intéresser aux outils de pilotage utilisés.

2.2.Les instruments de pilotage de la performance et de la stratégie.

Le rôle du contrôleur de gestion, les moyens de motivation et les critères de recrutement du personnel ont servi à cette analyse.

L'importance du rôle du contrôleur de gestion est reconnue par la quasi-totalité des enquêtés (90%). Cette reconnaissance favorise l'exercice des activités du contrôleur de gestion (Horváth et Gleich, 2008)[422]. Cependant, une étude plus approfondie du rôle du contrôleur de gestion s'avère nécessaire pour cerner ces compétences et les ressources allouées au plein exercice de son rôle (Chenhall, 2003)[423].

La motivation du personnel est déterminante dans l'amélioration de la performance des entreprises tchadiennes (Argyris, 2000)[424]. Toutes les entreprises sondées (100%) reconnaissent son importance. La reconnaissance, un salaire adapté, les bonnes conditions de travail, sont les principaux facteurs de motivation soulignés. Il semble délicat de tirer des implications décisives sur la motivation du personnel dans les entreprises tchadiennes. D'autant plus que près de la moitié des enquêtés n'est pas satisfaisante de la qualité de la gestion des ressources humaines de leur entreprise. Il serait utile d'améliorer la formation des dirigeants en matière de gestion des ressources humaines, notamment la satisfaction, la rémunération, le travail en équipe et le recrutement (Becker et Huselid, 1998.op.cit.). La formation peut être faite à la carte, de manière

422 Horváth, P., & Gleich, R. (2008). Controlling: Grundlagen der Unternehmenssteuerung. 4. Auflage. Munich: Vahlen
423 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
424 Argyris, C. (2000). Conseils erronés et le piége de la gestion : comment les managers peuvent savoir quand ils reçoivent de mauvais conseils. Oxford Univerty Press

continue avec de feedback et régulier pour identifier les domaines nécessitant des améliorations (London et Smither, 1995)[425].

S'agissant du critère de recrutement du personnel, toutes les entreprises enquêtées (100%) estiment que des critères fiables (diplôme, expérience, compétence, maitrise des outils informatiques, qualité des rapports humains, etc.) sont sources de meilleurs résultats. En effet, des pratiques de ressources humaines solides, incluant un recrutement rigoureux, peuvent avoir un impératif sur la performance organisationnelle (Becker et Huselid, 1998.op.cit.). Il serait donc approprié de s'interroger sur l'application effective de ces principes. Au total, une meilleure connaissance des moyens de motivation de manière à accroitre l'engagement des employés dans les entreprises tchadiennes est indispensable.

Une fois les résultats détaillés de l'étude exploratoire présentés, une tentative de synthèse est effectuée.

B. BILAN COMPARATIF DE L'ENQUETE EXPLORATOIRE SUR LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION PAR RAPPORT AUX AUTRES PAYS

Les forces et les faiblesses de l'enquête exploratoire sont présentées, suivies de la présentation sommaire des 10 entreprises qui ont servi de l'étude.

1. Forces et faiblesses de l'enquête exploratoire comparées aux études faites au Cameroun, au Sénégal, au Maroc et rn France

L'analyse comparative des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises menée lors de cette étude exploratoire révèle des similitudes et des divergences significatives entre le Tchad, le Cameroun, le Sénégal, le Maroc et la France. Ces différences peuvent être largement attribuées aux contextes économiques, culturels et organisationnels uniques à chaque pays.

En ce qui concerne les similitudes, l'enquête met en lumière une reconnaissance croissante du rôle essentiel du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle. Plusieurs études soutiennent cette assertion : Ndzongang (2023)[426] au Cameroun, Djib Faye (2021)[427]. au

425 London, M., & Smither, J. W. (1995). "Feedback Orientation, Feedback Culture, and the Development of Leadership Skills". Management Learning, 26(3), 185-203

426 Ndzongang, P. (2022). Le contrôle de gestion dans le secteur public camerounais : enjeux et perspectives. Journal Camerounais de Management, 8(3), 25-40

427 Djib Faye (2021) : Comment améliorer le pilotage de la performance des entreprises du secteur pulic sénégalais ? Transitions numériques et informations comptables, Nantes, France, PP.cd-rom

Sénégal, Daanoune (2018) [428] au Maroc et Maurel (2007) [429] en France confirment tous l'importance de cette fonction. Que ce soit dans un pays comme le Tchad, où le contrôle de gestion émerge lentement, ou dans des nations comme le Sénégal et le Maroc, où son rôle en matière d'innovation et de transparence financière est bien établi, un consensus commun se dessine sur la valeur essentielle que revêt cette fonction pour les entreprises.

Cependant, l'étude exploratoire souligne également que la professionnalisation est relativement faible au Tchad, une situation qu'on retrouve également au Cameroun (Ngongang, 2007)[430] et au Maroc (Daanoune, 2018.op.cit.). Cette situation met en exergue la nécessité d'intensifier les efforts de formation afin de répondre aux besoins des entreprises et d'améliorer les compétences en contrôle de gestion, notamment face aux défis posés par les nouvelles technologies. La formation est fondamentale pour assurer que les professionnels du contrôle de gestion soient équipés pour naviguer dans un environnement économique en constante évolution.

Un autre aspect fondamental de l'analyse réside dans l'importance du secteur d'activité dans l'implémentation des pratiques de contrôle de gestion relevé par l'étude au Tchad. Au Cameroun, Tchatchoua (2023)[431]. et au Sénégal, Djib Faye (2021.op.cit.) soulignent que plus les entreprises sont formalisées, plus les pratiques de contrôle de gestion tendent à être élaborées et généralisées. Cela démontre que la structure et la maturité des entreprises jouent un rôle majeur dans l'efficacité de ces pratiques.

La digitalisation apparaît également comme un thème central dans l'analyse. Dans tous les pays concernés par cette analyse comparative, les défis liés à l'accès aux technologies se révèlent prévalents. Par exemple, au Cameroun, Foka Tagne (2021)[432] met en lumière ces difficultés, tandis qu'au Sénégal, Bampoky et Meyssonnier (2012) [433] et au Maroc, Daanoune (2018.op.cit.) corroborent ce constat. L'intégration des technologies numériques s'avère cruciale pour l'évolution

428 Rachid Daanoune (2018) : Les pratiques du contrôle de gestion dans les PME : cas des entreprises de la région du Nord du Maroc. Revue du contrôle de gestion de la comptabilité et de l'audit ; n°4
429 Christophe Maurel (2007) : Les pratiques du contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des conseils généraux. Revue politique et de management public ; V.2, pp.85-101
430 Ngongang.D, (2007) : « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », La Revue des Sciences de Gestion 2007/2 (n°224-225), p. 49-57
431 Tchatchoua, M. (2023). Impact de la formalisation sur les pratiques de contrôle de gestion au Cameroun. Revue des Sciences de Gestion, 12(1), 45-60
432 FOKA Tagne. A-G (2021) : Role des outils de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises. Journal, of Academic, V.12, n°2
433 Bampoky Boniface, (2013) : La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : Discussions de la typologie de Lambert & Sponem, Revue du contrôle de comptabilité et de l'audit, n°2, P.112-141

des pratiques de contrôle de gestion, permettant ainsi une collecte et une analyse des données plus efficaces, indispensables à la prise de décision stratégique.

Cependant, les divergences entre les pays étudiés sont tout aussi révélatrices. Les entreprises tchadiennes se heurtent à des problèmes de professionnalisation et à un manque de ressources en matière de formation et de technologie, une situation similaire à celle que l'on observe au Cameroun (Bampoky, 2011)[434] et, dans une moindre mesure, au Sénégal (Wade, 2019)[435]. La France bénéficie d'un cadre économique et réglementaire plus solide qui favorise le développement de pratiques de contrôle de gestion intégrant efficacement les dimensions stratégiques et sociales (Roland Condor, 2012)[436].

Un autre aspect intéressant est la fonction de contrôle de gestion dans le secteur public. Au Tchad, elle reste très peu développée, en raison d'une absence d'infrastructures de formation et d'un cadre réglementaire adéquat, un problème également signalé au Cameroun (Tchatchoua, 2023.op.cit.). À l'inverse, le Sénégal présente un contrôle de gestion structuré et bien utilisé dans le secteur public (Djib Faye, 2021), et cette structuration est encore plus marquée en France (Christophe Maurel, 2007).

Les acteurs de l'entreprise doivent collaborer pour atteindre les objectifs recherchés. Une communication fluide entre les parties prenantes de l'entreprise abaisse la rigidité observée dans la généralisation des pratiques de contrôle de gestion (Bourguignon, A., & Giraud, C., 2000)[437]. Cette absence de communication bien huilée peut freiner l'innovation et la capacité d'adaptation au changement de marché. La communication est aussi limitée par la digitalisation des pratiques de contrôle de gestion. Les entreprises font face à des défis importants en termes d'infrastructures. L'illustration est faite par les travaux de Biyong (2022)[438]

Une culture organisationnelle valorisant les pratiques de contrôle de gestion est nécessaire dans les entreprises tchadiennes pour une plus grande implication des salariés. Les éléments de pratique de contrôle de gestion déterminant une culture organisationnelle existent déjà dans les entreprises

434 Bampoky, B. (2011). Modélisation et analyse des systèmes complexes. Paris : Éditions L'Harmattan
435 B.Wade (2019) : les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal : une analyse de l'effet-taille, V.3, n°4
436 Roland Condor (2012) : Le contrôle de gestion dans les PME : une approche par la taille et le cycle de vie. Revue internationale PME, V.25, n°2
437 Bourguignon, A., & Giraud, C. (2000). La gestion des organisations : Un enjeu pour la performance des entreprises. Revue Française de Gestion, 26(128), 78-89
438 Biyong, E. (2022). Impact de la digitalisation sur le contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises au Cameroun.

de certains pays comme le Sénégal (B. Wade, 2019.op.cit.) et le Maroc (My Mohamed, 2025) MY [439]La culture organisationnelle, ayant un rôle clé dans le développement des entreprises à son élaboration et implémentation au Tchad, contribuerait au développement des pratiques de contrôle de gestion. Les pratiques de contrôle de gestion sont des leviers d'innovation permettant une plus grande adaptabilité et une meilleure intégration des employés.

Les normes internationales comme les IFRS et ISA sont très utilisés dans les entreprises tchadiennes. Elles ne jouent donc pas le rôle de catalyseur de rapprochement des entreprises afin de permettre des échanges financiers et techniques. L'absence d'utilisation des normes IFRS est notable dans la plus part des pays africains hormis le Maroc qui diffère de sa proximité avec l'Europe a pu intégrer ces normes dans ses pratiques de contrôle de gestion. Au Tchad, au Cameroun et dans bien de pays, le contrôle de gestion reste davantage lié aux réalités locales et a ces défis spécifiques des économies.

On note un problème de concentration de capital dans quelques entreprises tchadiennes, mais aussi au Cameroun. La concentration du capital présente à la fois des avantages et des inconvénients. On peut citer comme avantages, la célérité dans les prises de décision, un renflouement rapide des entreprises lors des difficultés de trésorerie. Comme inconvénients, les difficultés pour constituer des groupes cohésifs en matière de financement et de levée de fonds, et les problèmes permanents de trésorerie

2. Présentation des entreprises de l'échantillon

Dix (10) entreprises à la fois familiales, multinationales et publiques ont servi de base à cette étude.

a) Les entreprises familiales tchadiennes

Dans les entreprises familiales, on a une imprimerie (IDT), une Université (UNEK), un abattoir (SMA) et une entreprise de BTP (SOTEC).

Imprimerie Du Tchad (IDT)

L'Imprimerie du Tchad (IDT), fondée en 1976 et propriété de l'Église Catholique depuis les années 1980, est la première imprimerie privée du pays, avec un chiffre d'affaires annuel moyen de 1,5 milliard de francs CFA. Elle propose divers produits imprimés et s'appuie sur la publicité pour

439 Mohamed Aziz (2025) : Conception d'un système de contrôle de gestion dans le secteur public au Maroc : cas de l'Office Régional de Mise en Valeur de Tafilalet (ORMVAT). Revue internationale des sciences de gestion. V.8, n°3.

dynamiser ses ventes. Le contrôle de gestion est assuré par un contrôleur expérimenté, tandis que l'entreprise compte 55 employés motivés, notamment grâce à un restaurant offrant des repas gratuits.

Depuis 2016, une comptabilité analytique a été mise en place avec l'aide d'un cabinet d'experts, mais le comptable interne peine encore à maîtriser l'outil (Horngren & Rajan, 2015)[440]. Son système budgétaire reste embryonnaire, reliant deux comptables au cabinet externe pour les informations nécessaires, sous la supervision directe de la direction et du contrôleur de gestion. Elle dispose d'un manuel de procédures administratives et financières.

Université Emi-Koussi (UNEK)

L'UNEK, première université privée laïque au Tchad, est ouverte en 2011 et propose des programmes de Master depuis 2014. Elle collabore avec plusieurs universités internationales et offre plus de 40 filières réparties en trois facultés : Sciences Humaines, Sciences Économiques et de Gestion, et Médecine. Elle compte plus de 50 enseignants permanents. Le contrôle de gestion y est peu formalisé, géré par le directeur général sans formation spécifique en gestion. Les principaux outils utilisés sont : le budget, le contrôle budgétaire et le reporting, avec un logiciel Sage Saari pour l'analyse des écarts budgétaires (Anthony et Govindarajan, 2007)[441]. Un contrôleur financier s'occupe du suivi des programmes, du budget qui est élaboré avec l'aide des experts externes pour élaborer le budget (Bourguignon et Moingeon, 2008)[442].

L'université valorise la qualité de son personnel administratif et technique, tous titulaires de doctorats, et encourage le recyclage des enseignants-chercheurs avec des réunions régulières pour évaluer les programmes (Darr et al. 2012)[443].

Société Moderne des Abattoirs (SMA)

La Société Moderne des Abattoirs (SMA), PME familiale et leader national dans l'abattage et la vente de viandes, emploie 102 personnes et génère un chiffre d'affaires mensuel moyen de 50 millions de francs CFA, grâce à la qualité de ses produits.

La SMA ne pratique pas la comptabilité analytique et ne dispose pas de contrôle de gestion

440 Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015): Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson
441 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. 12th edition. McGraw-Hill
442 Bourguignon, A., & Moingeon, B. (2008). The Role of Financial Controllers in the Management of Organizations. In Organizational Dynamics, 37(3), 292-302
443 Darr, A., Dupont, L., & Lefebvre, S. (2012). L'impact de la qualité du personnel administratif et technique sur l'évaluation des programmes universitaires. Revue de l'Éducation Supérieure, 17(4), 45-60

(Horngren et al. 2013) [444] Son organisation repose sur l'expérience et la formation des dirigeants (Mintzberg, 2009)[445]. Des procédures informelles de coordination (Mintzberg, 2009.op.cit.) et des mécanismes (Daft, 2015)[446] de promotion des ventes contribuent à ses résultats.

L'entreprise organise des réunions mensuelles pour le suivi des activités et offre un niveau de rémunération satisfaisant pour motiver son personnel (Robbins et Judge, 2017)[447]. Sa structure interne, ancrée dans des affinités culturelles et la confiance familiale, favorise la solidarité et facilite le partage du marché ainsi que le financement des investissements (Schein, 2010)[448].

Société d'Exploitation Tchadienne des Carrières (SOTEC)

Fondée en 1991 avec un capital de 500 millions FCFA, elle est spécialisée dans l'exploitation de carrières, la vente de graviers et de sables, ainsi que la location d'engins lourds. Avec un chiffre d'affaires annuel moyen de deux milliards FCFA et 100 employés, elle se classe parmi les premières entreprises locales de son secteur.

La SOTEC ne dispose ni d'un service autonome de contrôle de gestion, ni d'un manuel de procédures (Anthony et Govindarajan, 2007.op.cit.). Elle pratique une comptabilité analytique par activité (méthode ABC) depuis 2012 (Kaplan et Cooper, 1998)[449]. Ces deux fonctions sont tenues par le directeur financier. Le contrôle interne est limité aux vérifications des entrées et sorties (COSO, 2013)[450].

b) Les entreprises Multinationales

Parmi les multinationales, on a une banque, une entreprise de vente de véhicules et une entreprise de service, notamment de sécurité privée et une entreprise de BTP.

ORABANK-Tchad

Filiale du groupe Oragroup, créée en 1992, elle a un capital social de 10 milliards FCFA et un effectif de 154 agents. Elle est l'une des trois premières banques du Tchad avec une augmentation de 20 % de ses dépôts et 21 % de ses emplois en 2022.

444 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2013). Introduction to Management Accounting. Pearson.
445 Mintzberg, H. (2009). Managing. Pearson Education
446 Daft, R. L. (2015). Organization Theory and Design. Cengage Learning
447 Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2017). Organizational Behavior. Pearson
448 Schein, E. H. (2010). Organizational Culture and Leadership. 4th ed. San Francisco, CA: Jossey-Bass
449 Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business Press
450 COSO (2013). Internal Control - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Le système de contrôle interne est rigoureux avec des procédures de contrôle a priori et a posteriori (COSO, 2013.op.cit.), imposés par la BEAC. Les manipulations de fonds sont sécurisées et la qualité de l'information financière est assurée (Dechow et Schrand, 2004)[451].

Le contrôle de gestion repose sur un système d'information avancé, intégrant des outils axés sur des plans stratégiques quinquennaux (Kaplan et Norton, 2001)[452] Toutes les opérations des agences sont centralisées à la direction générale à N'Djamena. Le contrôle interne permet une meilleure gestion des risques financiers et opérationnels (Commission Européenne, 2010)[453].

TRACTAFRIC

Tractafric Motors Corporation, filiale du groupe Optorg, est un leader de la distribution automobile au Tchad. Elle est présente depuis 1972 et emploie plus de 50 agents avec un chiffre d'affaires annuel de 5 milliards de FCFA.

Le service de contrôle de gestion est inexistant. Ce rôle est assuré par la direction financière qui applique une comptabilité analytique basée sur la méthode du coût complet (Drury, 2008)[454] et l'élaboration des budgets et tableaux de bord (Kaplan et Norton, 1996.op.cit.). Les employés sont jeunes et bien formés (rapport de l'OCDE, 2019)[455], mais l'inexistence des pratiques de contrôle de gestion soulève des doutes sur sa performance financière.

PELLIGRINI CATERING OVERSEAS

PELLEGRINI CATERING OVERSEAS SA Tchad, une succursale étrangère fondée en 1966, est active dans le secteur des services de traiteur sur les sites pétroliers depuis 1999. Elle a un chiffre d'affaires annuel de 5 milliards de FCFA et emploie 1445 personnes.

La société utilise une structure matricielle avancée (Galbraith, 2009)[456] et un contrôle de gestion fondé sur la méthode ABC pour calculer les coûts des produits (Cooper et Kaplan, 1991.op.cit.). Le contrôleur de gestion assure l'analyse économique, la synchronisation des objectifs stratégiques, la préparation et le suivi du budget et des indicateurs de performance (Phillips et

451 Dechow, P., & Schrand, C. (2004). Entrepreneurial Risk, Managerial Incentives, and Accounting Quality. Journal of Accounting Research, 42(1), 1-29
452 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Harvard Business School Press.
453 Commission Européenne (2010). Communication from the Commission on the Internal Control Framework
454 Drury, C. (2008). Management and Cost Accounting. Cengage Learning
455 OCDE (2020). Innovation and Technological Change in Sectors: A Cross-Industry Perspective on the Future of Work
456 Galbraith, J. R. (2009). Designing Organizations: An Executive Briefing on Strategy, Structure, and Process. Jossey-Bass

Moutinho, 2018)[457]. L'entreprise met en œuvre un système de motivation efficace pour ses salariés (Deci et Ryan, 2000)[458]. Malgré l'implantation de la méthode ABC en 2012, les outils utilisés dans la pratique de contrôle de gestion ne sont aussi modernes que ceux que l'on retrouve dans les entreprises occidentales (Askarany et Smith, 2008)[459].

Société Nouvelle Etudes et Réalisation (SNER)

La SNER, issue de la privatisation de l'Office National des Routes, est une multinationale tchadienne qui s'est diversifiée. Elle est un holding spécialisée dans les BTP de nos jours avec un chiffre d'affaires de 5 milliards de FCFA et 4 000 employés.

Elle a un contrôle de gestion autonome basée sur une comptabilité analytique (Horngren et Stratton, 2002)[460]. Cela permet une surveillance efficace des coûts et une optimisation de la performance. Son service de reporting produit des rapports périodiques sur les dépenses, favorisant ainsi la décentralisation des responsabilités et l'implication des employés dans les décisions (McKinsey & Company, 2017)[461].

Elle a mis en place une stratégie de prix bas grâce à une gestion rigoureuse des coûts (Porter, 1985.op.cit.). En investissant dans la recherche et le développement, elle assure sa compétitivité vis-à-vis des entreprises étrangères (OCDE, 2020)[462] et bénéficie d'une capacité d'adaptation et d'innovation significative dans le secteur des BTP en Afrique Centrale.

c) Les entreprises publiques et parapubliques

Deux entreprises sont publiques : La Coton-Tchad et la SONACIM.

COTONTCHAD

La Société Cotonnière du Tchad, fondée en 1971, a connu une croissance en dent de scie. Elle a été restructurée en société anonyme en 2011, et en 2018, 60% de ses actions ont été cédées à OLAM et 5% aux contonculteurs.

457 Phillips, A., & Moutinho, L. (2018). Management Accounting: A Focus on Value Creation. Routledge
458 Deci, E. L., & Ryan, R. M. (2000). Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions. Contemporary Educational Psychology, 25(1), 54-67
459 Askarany, D., & Smith, M. (2008). The Impact of a Change in Business Strategy on Accounting Systems on the Effectiveness of Performance Measurement. Journal of Business Research, 61(11), 1117-1125
460 Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2002). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall
461 McKinsey & Company. (2017). The Performance Management Revolution: How the Best Companies Are Redefining the Way They Manage Performance
462 OCDE (2020). Innovation and Technological Change in Sectors: A Cross-Industry Perspective on the Future of Work

Le Département du Contrôle de Gestion élabore les budgets prévisionnels et transmet les indicateurs de gestion, important pour les décisions stratégiques (Horngren et Stratton, 2002.op.cit.). Coton Tchad-SN est dirigée par un Conseil d'Administration avec des représentants du gouvernement et des cotonculteurs (rapport Banque mondiale 2007). La Direction Générale est présidée par un PDG qui supervise les opérations (Kotter, 1996)[463]. Le service de gestion budgétaire coordonne les budgets présentés au Comité de Direction, tandis que l'Assemblée Générale prend des décisions stratégiques. Le contrôle de gestion, malgré ses limites, demeure essentiel à la performance économique de l'entreprise post-privatisation (Baird et Sullivan, 2003)[464].

Société Nationale de Ciment (SONACIM)

La SONACIM, créée en 2011, est une entreprise publique. Son usine, construite en partenariat avec la Chine, a couté 46 milliards de FCFA et une capacité de production de 200 000 tonnes de ciment par an.

La société est dirigée par un Conseil d'Administration et une Direction Générale, comprenant divers départements (Mintzberg, 1979)[465]. Avec un effectif de 244 employés, dont 90 Chinois, son chiffre d'affaires moyen est de 15 milliards par an (Becker & Huselid, 1998.op.cit.). Le controleur de gestion n'est pas autonome. Il n'a pas accès aux informations indispensables à sa mission. Ces données sont rarement fournies en temps réel. Elles sont très occassionnelles (Horngren et al. 2002.op.cit.).

Il existe un manuel de procédures dont l'absence de la mise en œuvre pèse sur l'efficacité de l'entreprise (Eisenhardt, 1989)[466].

La méthode qualitative adoptée pour l'étude exploratoire a permis de collecter des données riches et nuancées sur les perceptions des différents acteurs concernés par le contrôle de gestion. Ces données ont mis en lumière l'importance du rôle des contrôleurs de gestion au sein des organisations, ainsi que la nécessité d'une communication fluide entre les parties prenantes. Toutefois, malgré la profondeur des informations récoltées, les résultats demeurent limités par la

463 Kotter, J. P. (1996). Leading Change. Boston, MA: Harvard Business Review Press
464 Baird, K., & Sullivan, S. (2003). The Influence of Management Control Systems on Organizational Performance. Accounting & Finance Research, 13(1), 20-32
465 Mintzberg, H. (1979). The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Prentice Hall
466 Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. Academy of Management Review, 14(4), 532-550

taille restreinte et la diversité de l'échantillon. En conséquence, ces résultats ne sauraient constituer un reflet exact de la diversité des pratiques de contrôle de gestion à l'échelle nationale, car ils ne prennent pas en compte l'ensemble des spécificités et des réalités des différentes entreprises.

Pour pallier cette limitation et enrichir les données recueillies, une enquête par questionnaire devient indispensable. Cette approche, comme le souligne Dillman et al. (2014)[467], permettra non seulement de compléter les résultats de l'étude qualitative, mais également de les valider, en offrant une base solide pour des analyses statistiques. L'utilisation de questionnaires facilitera l'identification de tendances et de corrélations significatives, un aspect qui est souvent négligé dans les études qualitatives, comme l'illustre Bryman (2016)[468] Cette quantification des données constitue un complément précieux aux résultats précédemment obtenus, en apportant une rigueur méthodologique nécessaire pour explorer plus en profondeur les dynamiques du contrôle de gestion.

L'élargissement de l'échantillon, tant en termes de quantité que de diversité fonctionnelle, s'avère alors être une opportunité précieuse. En intégrant à la fois des managers et des employés dans le processus de collecte de données, les répondants seraient en mesure de mieux appréhender les pratiques de contrôle de gestion en place. Cette diversité dans l'échantillon contribuera également à renforcer la culture organisationnelle, favorisant une meilleure acceptation et intégration des outils de contrôle de gestion au sein des entreprises (Ulrich et Dulebohn, 2015)[469]. De plus, il est essentiel que les outils technologiques d'évaluation soient adaptés aux attentes des employés. À travers cette démarche, les axes d'amélioration des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes pourront émerger, offrant des pistes concrètes pour une évolution significative.

L'objectif fondamental de l'enquête par questionnaire n'est pas seulement d'obtenir une évaluation exhaustive des pratiques de contrôle de gestion, mais aussi de valider ou d'infirmer les résultats de l'étude exploratoire. Cela permettra de mettre en relief des recommandations concrètes et applicables dans le contexte spécifique des entreprises tchadiennes. Il est à noter qu'un décalage significatif existe souvent entre la théorie et la pratique du contrôle de gestion au Tchad,

467 Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). Internet, Phone, Mail, and Mixed-Mode Surveys: The Tailored Design Method. Wiley
468 Bryman, A. (2016). Social Research Methods. Oxford University Press.
469 Ulrich, D., & Dulebohn, J. H. (2015). Are We There Yet? What's Next for HR? Human Resource Management, 54(2), 111-117

particulièrement en ce qui concerne l'adoption des outils de contrôle. Ce constat souligne l'urgence d'une plus grande formalisation des procédures au sein des entreprises, afin de garantir une mise en œuvre efficace et adaptée des pratiques de contrôle de gestion.

L'introduction d'enquêtes quantitatives viendra donc enrichir les données qualitatives déjà recueillies, offrant une compréhension globale et précise des pratiques de contrôle de gestion. Cette approche mixte permettra de croiser les perspectives qualitatives et quantitatives pour dégager des résultats plus robustes et éclairants. En somme, cette démarche intégrée contribuera non seulement à mieux définir l'état des pratiques de contrôle de gestion au Tchad, mais aussi à envisager des solutions concrètes pour leur amélioration, à travers des recommandations adaptées aux besoins spécifiques des entreprises et alignées sur les meilleures pratiques observées dans d'autres contextes.

Après les principaux éléments de l'enquête exploratoire présentés, les résultats de l'enquête par questionnaire sont abordés.

CHAPITRE 4 : LES PRINCIPAUX ELEMENTS ET L'ANALYSE CRITIQUE DE L'ENQUETE CONFIRMATOIRE

Le chapitre est divisé en deux sections. La première présente les principaux éléments des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes et la deuxième porte sur l'analyse critique de ces pratiques du contrôle de gestion.

SECTION 1 : LES DETERMINANTS DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

D'une part, les principaux éléments de la pratique du contrôle de gestion sont présentés. D'autre part, les instruments et mécanismes de pilotage de la performance sont évoqués.

A. LES PRINCIPAUX ELEMENTS DE LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION

Sont décrits, les caractéristiques des entreprises et les facteurs de contingence ; les facteurs de diffusion du contrôle de gestion.

1. Les facteurs de contingence en contrôle de gestion

Pour les évoquer, seront soulignées d'une part, les caractéristiques des entreprises, et d'autre part, les stratégies et valeurs en usage dans les entreprises.

1.1. Description des caractéristiques des entreprises

Elle porte sur la nature de l'entreprise, son capital, son âge et son secteur d'activité.

a) La nature de l'entreprise. (Tableau 19)

Trois types d'entreprises ont été mis en relief. Les entreprises familiales (79,10 %), les multinationales (13,20%) et les entreprises publiques (7,80 %). Le paysage économique est donc dominé par les entreprises familiales qui jouent un rôle central dans le développement du pays. Elles parviennent à survivre en dépit des difficultés économiques et sociales, confirmant l'analyse de Fukuyama (1995)[470] sur la flexibilité et la capacité d'adaptation des PME aux contextes locaux. Ces entreprises souffrent d'un manque de formalisation des pratiques de contrôle de gestion, d'outils et de systèmes de contrôle de gestion adéquats. La formation aux meilleures pratiques de

470 Fukuyama, F. (1995). "Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity". Free Press

contrôle de gestion est aussi faible. Ces différents éléments sont des freins à la performance des PME (Chrisman et Patel, 2012)[471].

La structure économique influence aussi les pratiques de contrôle de gestion. Les multinationales, peu présentes dans l'espace économique tchadien, utilisent des outils de contrôle de gestion sophistiqués. Les entreprises familiales, disposant peu de ressources, se complaisent dans l'utilisation des outils rudimentaires de contrôle de gestion. Cela affecte leur efficacité et compétitivité (La Porta et al. 1997)[472] Les entreprises publiques quant à elles, même quand elles disposent des ressources, n'utilisent pas à bon escient des outils dont elles disposent du fait des défis liés aux contraintes politiques qui réduisent leur autonomie. Cela est confirmé par les travaux de Bourn et al. (2009)[473], qui soulignent que les entreprises publiques souffrent de frein à l'innovation.

b) Le capital (en milliards de FCFA) de l'entreprise (tableau 20)

Les résultats de l'enquête montrent que plus de la moitié (53,1 %) des entreprises ont un capital inférieur à un milliard FCFA. Ces petites entreprises, souvent familiales, tendent à adopter des pratiques budgétaires moins formalisées, en raison de ressources limitées. Au Tchad, comme dans de nombreux pays en développement, les petites entreprises, limitées par leur taille et leur structure, ont des systèmes de contrôle de gestion moins sophistiqués. Cela constitue une entrave à leur performance et compétitivité (Haka et al. 2000)[474]

Environ 30% des entreprises tchadiennes étudiées possèdent un capital variant entre 1 et 5 milliards. Les moyennes entreprises, tout comme les petites, font aussi face aussi à des contraintes de ressources et à un manque d'expertise. Cette absence de leviers de développement freine l'efficacité et la performance des pratiques de contrôle de gestion (Agyemang et Broadbent, 2011)[475]. La littérature met en relief la relation entre la taille, la capacité financière et le choix d'outils innovants de pratiques de contrôle de gestion (Chenhall, 2003.op.cit.).

471 Chrisman, J. J., & Patel, P. C. (2012). "Variations in R&D Investment in Family Firms: The Role of Organizational Culture". Family Business Review, 25(4), 391-403

472 La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). "Legal Determinants of External Finance". The Journal of Finance, 52(3), 1131-1150.

473 Bourn, J., et al. (2009). "Public Sector Audit: The Way Forward". International Journal of Public Sector Management

474 Haka, S. F., et al. (2000). "The Impact of Performance Measurement on Decision-Making Processes". Contemporary Accounting Research, 17(1), 101-114.

475 Agyemang, G. & Broadbent, J. (2011). "The Role of Management Control in the Reform of Public Sector Organizations: A case study of a public sector organization". International Journal of Public Sector Management, 24(1), 41-62

Les multinationales (17,2%) ont un capital supérieur à 5 milliards FCFA. Elles ont de systèmes de contrôle de gestion bien établis où toutes les étapes sont parcourues (définition des objectifs stratégiques-planification de ces objectifs-élaboration des budgets-mise en œuvre des budgets-suivi et calcul des écarts-prise de des décisions) et les outils les plus performants mis en œuvre et les ressources adaptées. La coordination entre les objectifs stratégiques et opérationnels est une force favorisant l'atteinte des objectifs fixés (Kaplan et Norton, 1996.op.cit.). Les grandes entreprises adoptent des pratiques de contrôle de gestion avancées, ont des ressources suffisantes leur permettant non seulement d'innover mais aussi de s'adapter aux fluctuations des marchés (Gordon et Miller, 1976)[476].

c) L'âge des entreprises (tableau 21)

Trois types d'entreprises sont répertoriés.

Les entreprises privées de l'échantillon ont une expérience moyenne de 21 ans. Cette durée active leur permet d'avoir une flexibilité accrue propice à l'innovation de leur pratique de contrôle de gestion. C'est ce que confirment les travaux de Drury (2000)[477]attestant que des méthodes de contrôle de gestion plus efficaces et actualisées proviennent de la capacité d'adaptation des entreprises.

Les entreprises publiques ont un âge moyen de 19 ans. Elles rencontrent des obstacles liés à la réglementation et aux politiques gouvernementales qui freinent l'évolution de leurs pratiques de contrôle de gestion. Les structures bureaucratiques conduisent à des limitations d'efficacité (Chrisman et al. (2005)[478] Les entreprises publiques tchadiennes devraient recourir à une meilleure gouvernance et une formation plus soutenue et adaptée aux meilleures pratiques de contrôle de gestion (Garrison et Noreen, 2003)[479].

Les multinationales ont un âge moyen de 22 ans. Elles ont généralement plus de ressources et une expérience internationale plus riche qui leur permettent d'adopter des pratiques de contrôle de gestion plus sophistiquées et performantes (Drury, 2000.op.cit.).

476 Gordon, L. A. & Miller, D. (1976). "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems". Accounting, Organizations and Society, 1(1), 61-69
477 Drury, C. (2000). Management and Cost Accounting. Cengage Learning EMEA
478 Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Litz, R. A. (2005). Comparing the Agency Theory and Resource-Based Views of Family Firms. Entrepreneurship Theory and Practice, 29(4), 355-368.
479 Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin

d) Le secteur d'activité (tableau 22)

Sont concernés par l'étude, les secteurs de service, de l'industrie et de commerce.

Dans le secteur des services, on recense 31 entreprises publiques, 29 multinationales et 10 entreprises privées. Cette prépondérance des entreprises publiques peut être interprétée comme un reflet du rôle important que joue l'État dans la fourniture de services essentiels, tels que l'éducation et la santé. Les entreprises publiques sont souvent soumises à des réglementations strictes, ce qui pourrait expliquer leur présence importante dans ce secteur (Hood, 1991)[480].

Le secteur industriel comprend une entreprise publique, 6 multinationales et une entreprise privée. La présence limitée des entreprises publiques s'explique par la volonté de l'Etat tchadien de se retirer de ce secteur. Longtemps considéré comme un gouffre interne de ressources mal utilisées et ont été privatisées, réduisant ainsi l'intervention de l'Etat.

La faible présence d'entreprises privées dans le secteur industriel au Tchad peut être attribuée à l'instabilité économique et politique qui crée un climat d'incertitude et dissuade les investisseurs. Peuvent s'y ajouter, la complexité bureaucratique, l'accès limité au financement, l'insuffisance d'infrastructures, ainsi que la concurrence des entreprises publiques et multinationales.

Les multinationales utilisent des pratiques de contrôle de gestion avancées. Elles ont en effet accès à des ressources importantes et des fortes expertises (Kirkpatrick et Zhang, 2004)[481].

Dans le secteur du commerce, on note la présence de 8 entreprises publiques, 6 multinationales et 3 entreprises privées. La proportion relativement élevée d'entreprises publiques souligne le rôle essentiel de régulation de l'État, ce qui contribue à établir des prix justes et stables. Selon Dupont (2010)[482], les abus en termes de variation de prix sont donc limités grâce à cette régulation. De plus, les entreprises multinationales, comme l'indique Martin (2015)[483], adoptent des pratiques de contrôle de gestion modernes conformes aux standards internationaux, leur permettant ainsi de répondre efficacement aux défis du marché.

1.2.Description des stratégies, des valeurs en usage dans les entreprises et vérifications des

480 Hood, C. (1991). A public management for all seasons? Public Administration, 69(1), 3-19
481 Kirkpatrick, G., & Zhang, Y. (2004). Performance measurement in the public sector: A case study of the UK and China. Public Administration and Development, 24(2), 145-156
482) Dupont, J. (2010). L'impact des entreprises publiques sur la régulation des prix dans le secteur commercial. Revue de l'économie sociale, 45(2), 125-140
483 Martin, S. (2015). Pratiques de contrôle de gestion dans les multinationales : normes internationales et défis contemporains. Journal international de gestion, 32(3), 215-230

hypothèses

Sont passées en revue, la culture organisationnelle, la croissance des entreprises, la segmentation de marché en domaines d'activité stratégique et la stratégie de coût.

a) **La culture organisationnelle (tableau 23)**

Un accent est mis sur la qualification des dirigeants des entreprises multinationales, publiques et privées.

Les multinationales se distinguent avec 64,3 % de dirigeants titulaires de diplômes supérieurs à bac +4. Cela favorise l'adoption de pratiques avancées de contrôle de gestion dans les entreprises (Dyer et Singh, 1998)[484].

Le tiers (33,3 %) des dirigeants des entreprises publiques ont un diplômé minimum égal à bac +4. Une telle formation permet de détenir des connaissances favorables à l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion (Otley, 1999)[485].

Dans les entreprises privées, seuls 19,4 % des dirigeants ont un diplôme supérieur ou égal à bac +4. Cette faiblesse en matière de formation ne favorise pas la mise en place d'outils performants de contrôle de gestion et la formalisation des pratiques de contrôle de gestion efficace (Chenhall, 2003)[486].

Vérification des hypothèses formulées

L'hypothèse 1, relative à la capacité d'établir des budgets et des systèmes de suivi budgétaire, est confirmée. Les résultats de l'enquête montrent que ce sont dans les multinationales et les entreprises publiques que les pratiques de contrôle de gestion sont les plus élaborées et soutenues.

De même, l'hypothèse 2 relative à l'utilisation des tableaux de bord, est validée. En effet, les résultats de l'enquête montrent que ce sont les multinationales qui font plus usage de tableaux de bord. Cet outil permet à ces entreprises de gérer avec efficacité et efficience, non seulement les ressources financières, mais tout le système de gestion mis en place.

484 Dyer, J. H., & Singh, H. (1998). The relational view: Cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage. Academy of Management Review, 23(4), 660-679

485 Otley, D. (1999). "Performance management: A framework for management control systems research." Management Accounting Research, 10(4), 363-382

486 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

L'hypothèse 3 est aussi confirmée. Les dirigeants des grandes entreprises, grâce à la formation de leurs dirigeants, développent des systèmes de contrôle de gestion efficaces, contrairement aux dirigeants des entreprises familiales qui, du fait de leur manque de qualifications, font souvent recours à des experts externes.

L'hypothèse 4, portant sur l'analyse des écarts et l'utilisation de logiciels avancés est validée. Cela peut s'expliquer par le fait que les multinationales disposent des ressources suffisantes leur permettant d'avoir accès aux technologies avancées pour une meilleure pratique de contrôle de gestion.

b) La phase d'évolution et la prise en compte de la nature de l'entreprise (tableau 24)

L'analyse des données recueillies relève des résultats significatifs sur l'état des entreprises tchadiennes. La grande majorité des entreprises privées étudiées (71,4%) se trouve en phase de déclin. Cela pourrait résulter d'un manque de stratégie claire et de gestion efficace dus à l'absence de la mise en œuvre des pratiques de contrôle de gestion adéquates (Ferreira et Otley, 2009.op.cit.). Il est donc nécessaire d'explorer les causes profondes de cette situation pour préserver la viabilité de ces entreprises à long terme **(**Mintzberg, 1994.op.cit.).

Les résultats indiquent 46% des entreprises publiques se trouvent en phase de déclin, 26% en phase de maturité et 28% en phase de croissance. La première situation signale des lacunes dans la planification stratégique et opérationnelle. La bureaucratie inhérente à ces structures peut freiner l'adoption de meilleures pratiques de gestion (Rojas et Dufour, 2014)[487]. Les deux dernières situations laissent présager que ces entreprises parviennent à développer des stratégies et des outils de contrôle de gestion favorables à leur développement (Kaplan et Norton, 992.op.cit.).

Les multinationales, quant à elles, affichent une performance bien supérieure. On note 7,5 % en phase de déclin, 20% en phase de croissance et 67,5% en phase de maturité. Ces situations traduisent une résilience face aux défis du marché, une capacité à innover et une gestion efficace et efficiente des outils modernes de contrôle de gestion (Prahalad et Hamel, 1990)[488].

Vérification des hypothèses formulées

487 Rojas, C., & Dufour, J. (2014). Bureaucracy and organizational change: The challenge of public management. International Journal of Public Administration, 37(7), 469-478

488 Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1990). The Core Competence of the Corporation. Harvard Business Review, 68(3), 79-91

L'hypothèse 1, concernant le budget et le suivi budgétaire, est validée. Les multinationales, ainsi que certaines entreprises publiques, démontrent des pratiques de contrôle de gestion plus efficaces que les entreprises privées, qui connaissent un déclin préoccupant.

De même, l'hypothèse 2, sur l'utilisation des tableaux de bord et outils de gestion, trouve une validation solide dans la performance des multinationales, qui montrent une utilisation optimisée de ces instruments, contrairement aux entreprises privées et publiques qui rencontrent des difficultés.

Concernant l'hypothèse 3, relative à la formation et à l'expertise en contrôle de gestion, les multinationales se démarquent grâce à des dirigeants compétents, tandis que le déclin des entreprises privées suggère un accès limité à cette expertise, confirmant ainsi l'hypothèse.

Enfin, l'hypothèse 4, portant sur l'analyse des écarts et l'utilisation de logiciels, est aussi confirmée : les multinationales utilisent efficacement des outils numériques pour le contrôle budgétaire, alors que les entreprises moins structurées semblent adopter des méthodes traditionnelles.

c) La phase d'évolution et La prise en compte du secteur d'activité de l'entreprise (tableau 25)

Dans le secteur de service, 23 % des entreprises sont en phase de croissance. Elles réussissent à innover et à s'adapter aux dynamiques du marché et mettent en œuvre des pratiques de contrôle de gestion qui favorisent leur agilité et une allocation efficace des ressources (Christensen, 1997)[489]. 39 % des entreprises de ce secteur sont en phase de maturité. Celles-ci doivent gérer leur rentabilité tout en évitant la stagnation. Le maintien d'un avantage concurrentiel est essentiel, nécessitant des pratiques de contrôle de gestion orientées vers l'optimisation des coûts et l'engagement des employés (Porter, 1985)[490]. Enfin, 36 % d'entreprises sont en déclin. Ce constat peut révéler des lacunes dans leurs pratiques de contrôle de gestion. Le manque d'adaptation aux changements peut mener au déclin. Ces entreprise doivent adopter des mécanismes de contrôle adaptés, permettant une identification rapide des problèmes et des ajustements stratégiques (Collins, 2001)[491]*492*.

489 Christensen, C. M. (1997). The Innovator's Dilemma: When New Technologies Cause Great Firms to Fail. Harvard Business Review Press
490 Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press
491 Collins, J. (2001). Good to Great: Why Some Companies Make the Leap... and Others Don't. HarperBusine

Dans le secteur de l'industrie, les résultats montrent que seulement 1 % des entreprises sont en phase de lancement. L'importance de l'innovation et de l'adaptation aux changements du marché s'avère indispensable à ces entités (Christensen, 1997)[493]. 67% des entreprises sont en phase de maturité. Elles sont dans une situation de croissance stable qui pousse à plus de pratiques de contrôle de gestion rigoureuses (Porter, 1985.op.cit.). 22% des entreprises sont en phase de déclin. La reconnaissance effective de leur difficulté et l'application de mesures idoines stratégiques adaptées sont une condition pouvant permettre leur redressement (Collins, 2001.op.cit.).

Dans le secteur de commerce, 10 % des entreprises sont en phase de lancement. Ces entreprises font face à des barrières concurrentielles. Seules l'innovation, notamment en matière des pratiques de contrôle de gestion et l'adaptation aux dynamiques du marché peuvent les aider à surmonter cet obstacle (Schumpeter, 1934)[494] . 37 % des entreprises sont en phase de maturité. Il est donc nécessaire de promouvoir des pratiques de contrôle de gestion modernes pour éviter la stagnation. 53% des entreprises sont en phase de déclin. Il serait utile de rechercher les signes du déclin en vue de trouver des solutions d'accroissement de leur performance (Collins, 2001.op.cit.).

Vérification des hypothèses formulées par rapport au secteur d'activité

L'hypothèse 1, affirmant que les entreprises publiques et multinationales disposent de budget et de systèmes de suivi budgétaire, contrairement aux entreprises familiales est vérifiée. Les premières étant mieux organisées.

L'hypothèse 2, qui postule une meilleure utilisation des tableaux de bord et de systèmes de suivi budgétaire est partiellement confirmée. Cependant, même si les données montrent que les multinationales font plus usage de ces outils, des techniques statistiques utilisées ne permettent pas de différencier les entreprises comprises dans le secteur d'activité. C'est ce qui rend difficile la confirmation ou la différenciation de cette hypothèse

L'hypothèse 3, relative à la formation en contrôle de gestion, reçoit une confirmation partielle, les multinationales et les entreprises publiques semblent mieux structurées et ont à leur tete des dirigeants bien formés. La situation des entreprises familiales reste floue, si l'on note que certaines font appels à des experts externes.

493 Christensen, C. M. (1997). The Innovator's Dilemma: When New Technologies Cause Great Firms to Fail. Harvard Business Review Press
494 Schumpeter, J. A. (1934). The Theory of Economic Development: An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest, and the Business Cycle. Harvard University Press.

L'hypothèse 4, concernant l'utilisation de logiciels spécialisés est aussi partiellement validée. Les techniques statistiques ne permettent pas de distinguer en l'état les entreprises selon les secteurs d'activité.

d) La segmentation du marché en domaine d'activité stratégique (tableau 26)

Selon les résultats de l'enquête, 21% d'entreprises privées adoptent la segmentation du marché en domaine d'activité stratégique. La segmentation a un coût et ces entreprises font face à un manque de ressources et ne perçoivent pas souvent ces avantages (Porter, 1980)[495]. Les entreprises publiques se trouvent dans une situation similaire (18%). Cela peut être expliqué par leur statut peu concurrentiel du marché, comme le souligne Schumpeter (1934)[496]. Ce sont les multinationales (69%) qui font surtout usage de la segmentation du marché, illustrant le reflet de leur capacité d'adaptation au changement (Tushman et O'Reilly, 1996)[497].

De cette analyse, il ressort que la segmentation du marché en domaines d'activité stratégique apparait comme un moyen d'amélioration des pratiques de contrôle de gestion et leur compétitivité de toutes les entreprises.

Vérification des hypothèses formulées par rapport à la segmentation

L'hypothèse 1 concernant le budget et le suivi budgétaire est confirmée, car les entreprises publiques et multinationales disposent, d'après l'enquête, des pratiques efficaces de contrôle de gestion, tandis que les entreprises familiales rencontrent des difficultés dans ce domaine.

L'hypothèse 2 relative à l'utilisation des tableaux de bord et des outils de gestion reçoit également une confirmation. Car, les résultats de l'enquête soulignent que les multinationales optimisent effectivement l'utilisation de ces outils, considérés comme essentiels pour leur gestion.

L'hypothèse 3 sur la formation et l'expertise en contrôle de gestion est également confirmée. Puisque l'analyse indique que les grandes entreprises bénéficient de compétences internes, alors que les entreprises familiales ont tendance à faire appel à des experts externes.

495 Porter, M. E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. New York: Free Press
496 Schumpeter, J. A. (1934). The Theory of Economic Development: An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest, and the Business Cycle. Harvard University Press
497 Tushman, M. L., & O'Reilly, C. A. (1996). "Ambidextrous Organizations: Managing Evolutionary and Revolutionary Change." California Management Review, 38(4), 8-30

L'hypothèse 4 concernant l'analyse des écarts et l'utilisation de logiciels spécialisés est aussi confirmée. Le texte a démontré que plus de la majorité des multinationales mettent en œuvre des contrôles budgétaires via des logiciels, contrairement aux entreprises familiales qui adoptent des méthodes moins formalisées.

Ces confirmations soulignent ainsi l'importance d'une approche structurée dans la gestion, essentielle pour améliorer la performance des entreprises au Tchad.

e) La stratégie de calcul de coût (tableau 27)

Les résultats de l'enquête montrent que 14% des entreprises privées adoptent une stratégie de calcul de coûts, tandis que 85,5 % ne l'appliquent pas. Cela pourrait résulter d'un déficit de ressources financières ou d'une résistance au changement. Or l'adoption d'une telle stratégie peut améliorer la compétitivité des entreprises (Porter, 1985)[498].

Seulement 15 % des entreprises publiques mettent en œuvre une stratégie de calcul de coûts. Les explications possibles sont nombreuses : des multitudes de niveaux de décision, les réglementations contraignantes, les influences politiques, les ressources limitées et la dépendance au budget alloué par l'Etat, etc. (Mintzberg (1994)[499].

La grande majorité des multinationales (83%) pratiquent activement la stratégie de calcul de coûts. Cela illustre leur approche proactive face à la gestion des coûts. Leur expertise et leurs ressources considérables facilitent la mise en œuvre des pratiques de contrôle de gestion (Johnson et Kaplan, 1987)[500].

Vérification des hypothèses formulées

La première hypothèse, relative au budget et au suivi budgétaire, est confirmée. Bien que les multinationales affichent une approche structurée, les entreprises publiques montrent une adoption limitée, révélant des défis similaires à ceux des entreprises familiales.

La deuxième hypothèse, portant sur l'utilisation des tableaux de bord et des outils de gestion, est aussi confirmée. Il a été prouvé par l'analyse que les multinationales, grâce à leur expertise,

498 Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press
499 Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Harvard Business Review Press
500 Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S (1987): Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, and Boston 1987, 269 p

intègrent ces outils plus efficacement, ce qui souligne leur capacité à adopter des stratégies de coûts.

La troisième hypothèse, relative à la formation et à l'expertise en contrôle de gestion, est également confirmée. Car, il est souligné par l'analyse que les grandes entreprises développent des systèmes internes efficaces contrairement aux entreprises familiales.

La quatrième hypothèse est également validée. Les multinationales se tournent davantage vers des logiciels spécialisés pour le contrôle budgétaire, alors que les entreprises familiales optent pour des méthodes moins formalisées et plus chères.

2. Les facteurs de diffusion des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises

Sont abordés, l'existence d'un service de contrôle de gestion et les indicateurs financiers ou non financiers.

2.1. Description de l'existence d'un service de contrôle de gestion

La description de l'existence d'un service de contrôle de gestion est faite par rapport à la nature de l'entreprise et au secteur d'activité.

a) L'existence d'un service de contrôle de gestion par rapport à la nature de l'entreprise (cf. Tableau 28)

Il est décrit par rapport aux trois types d'entreprises : les entreprises privées, publiques et multinationales.

Les résultats de l'enquête dévoilent que 7,14 % des entreprises privées disposent d'un service de contrôle de gestion formel. Ce manque de pratiques de gestion efficaces, est souvent dû aux contraintes financières et au manque de sensibilisation des dirigeants (Porter, 1985)[501].

19,15 % des entreprises publiques disposent d'un service de contrôle de gestion. Ce taux reste faible compte tenu des ressources dont elles bénéficient. L'inertie institutionnelle constitue un frein à l'adoption nécessaire de systèmes de contrôle de gestion pour l'amélioration de l'efficacité opérationnelle (Mintzberg, 1994.)[502]

501 Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press
502 Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Harvard Business Review Press

En revanche, 90,5 % des multinationales ont des services de contrôle de gestion. Elles ont des pratiques efficaces de contrôle de gestion, soutenue par l'expertise managériale (Johnson et Kaplan (1987)[503].

Vérification des hypothèses formulées

La première hypothèse, concernant le budget et le suivi budgétaire, est validée. Car, l'analyse montre que les multinationales affichent un fort taux d'adoption de ces pratiques, contrairement aux entreprises privées.

La deuxième hypothèse, liée à l'utilisation des tableaux de bord et des outils de gestion, est également confirmée. L'analyse stipule que les multinationales démontrent une utilisation optimale de ces outils comparativement aux autres types d'entreprises.

La troisième hypothèse, qui traite de la formation et de l'expertise en contrôle de gestion, elle est également confirmée. Les résultats montrent que les multinationales développent en leur sein, des pratiques de contrôle de gestion, contrairement aux entreprises familiales qui font davantage recours aux experts externes.

La quatrième hypothèse, portant sur l'analyse des écarts et l'utilisation de logiciels est aussi confirmée. Les résultats montrent que les multinationales utilisent des logiciels spécialisés, alors que les entreprises familiales adoptent des méthodes moins adaptées.

b) L'existence d'un service de contrôle de gestion par rapport au secteur d'activité de l'entreprise (tableau 29)

L'analyse est faite par rapport aux secteurs de service, d'industrie et de commerce.

Dans le secteur des services, seulement 38,37 % des entreprises disposent d'un service dédié au contrôle de gestion. La situation présente une faible intégration des pratiques de contrôle de gestion. Un service de contrôle de gestion peut aider à identifier les inefficacités, à calibrer les ressources, à fixer des objectifs clairs et à suivre la performance de manière systématique (Merchant & Van der Stede, 2007)[504].

503 Kaplan, R.S & Jhonson, and H.T, (1987): Relevance lost the rise and fall of management accounting, Havard Business School Press
504 Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. Prentice Hall

Le secteur industriel se distingue positivement. 70 % des entreprises ont mis en place un service de contrôle de gestion. Cela révèle que le secteur de l'industrie accorde une importance croissante aux pratiques de contrôle de gestion. C'est un indicateur d'amélioration des performances financières, de la maîtrise des coûts et l'optimisation de la rentabilité (Chenhall, 2003)[505].

S'agissant du secteur de commerce, seulement 13,51 % des entreprises disposent d'un service de contrôle de gestion. Cette méfiance peut découler d'une méconnaissance des bénéfices associés à la formalisation d'un tel service (Soin et al. 2002)[506]. L'absence de contrôle peut entraîner une perte de compétitivité face à des concurrents mieux organisés.

Vérification des hypothèses formulées

La première hypothèse relative au budget et au suivi budgétaire est confirmée. Les multinationales et les entreprises publiques ont davantage des ressources leur permettant la mise en œuvre des pratiques performantes de contrôle de gestion, tandis que les entreprises familiales rencontrent des difficultés à mettre en œuvre ces pratiques.

La deuxième hypothèse, portant sur l'utilisation des tableaux de bord et des outils de gestion, est confirmée. L'étude montre que les multinationales adoptent systématiquement des pratiques performantes de contrôle de gestion.

La troisième hypothèse, sur la formation et l'expertise en contrôle de gestion, est également validée. Car, les résultats ont montré que les grandes entreprises, grâce à leurs ressources et structures, développent des systèmes internes solides, tandis que les entreprises familiales s'appuient souvent sur des experts externes.

La quatrième hypothèse sur l'analyse des écarts et l'utilisation de logiciels trouve également son écho dans les résultats. Les multinationales exploitent des logiciels spécialisés pour le contrôle budgétaire, contrairement aux entreprises familiales utilisent de méthodes plus traditionnelles.

2.2. Les indicateurs financiers et non financiers

La nature et le secteur d'activité de l'entreprise sont les éléments à la base de la description.

505 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

506 Soin, K., Hinn, M., & Ehn, P. (2002). Management Control in Retailing: An Exploratory Study of Practices in Swedish Grocery Stores. European Journal of Marketing, 36(9/10), 985-1001

a) **Les indicateurs financiers par rapport à la nature de l'entreprise (cf tableau 30)**

Les résultats de l'enquête montrent que 79% d'entreprises privées utilisent les indicateurs financiers et 21% n'en font pas usage. L'utilisation prédominante d'indicateurs financiers dans les entreprises privées s'explique par la priorité accordée à la performance financière. Or, ces entreprises doivent utiliser à la fois dans les pratiques de contrôle de gestion des indicateurs financiers et non financiers pour la mesure de la performance organisationnelle (Kaplan et Norton, 1992)[507]. Le faible pourcentage d'indicateurs non financiers pourrait indiquer que ces entreprises, bien que performantes sur le plan financier, négligent des aspects clés tels que la satisfaction client ou la qualité des services, qui sont essentiels pour une croissance durable.

Les résultats de l'enquête sur les entreprises publiques indiquent que 65 % de celles-ci utilisent des indicateurs financiers, 5 % utilisent des indicateurs non financiers et 30 % n'en font pas usage. La forte proportion (30 %) d'entreprises publiques qui n'utilisent aucun type d'indicateurs ne remet pas en question l'efficacité du contrôle de gestion dans ce secteur. L'adoption d'indicateurs non financiers dans les pratiques de contrôle de gestion du secteur public est entravée par la bureaucratie et des nombreuses réglementations (Ezzamel et A. Willmott, 2000)[508]. L'usage limité d'indicateurs non financiers traduit la faible orientation qualitative (satisfaction des employés par exemple) nuit à la qualité de prestation des services publics.

Dans les multinationales, les résultats montrent que 52% utilisent des indicateurs financiers, 31% utilisent des indicateurs non financiers et 14% utilisent les deux à la fois. Les multinationales ont des pratiques de contrôle de gestion où se retrouvent les indicateurs financiers et non financiers. Cette situation résulte de la nécessité de répondre à des normes internationales de performance. Les entreprises doivent réfléchir non seulement à la rentabilité, mais aussi à leur impact social et environnemental (Lozano, 2013)[509]. Un usage accru d'indicateurs non financiers traduit une sensibilisation aux enjeux extra financiers, tels que la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise. Les investisseurs internationaux accordent un intérêt particulier à cet agrégat.

Vérification des hypothèses formulées

507 Kaplan R.S. & Norton D.P, (1992): Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79

508 Ezzamel, M., & Willmott, H. (2000). Accounting Control and Control of Accounting: An Exploration of the Divisions in Organizations. Accounting, Organizations and Society, 25(8), 765-823

509 Lozano, R. (2013). Are Companies Really Committed to Sustainability? Sustainable Development, 21(4), 256-268

La première hypothèse concernant le budget et le suivi budgétaire est partiellement vérifiée dans les entreprises publiques et multinationales, mais pas dans les entreprises familiales, faute de données précises.

La deuxième hypothèse, relative à l'utilisation des tableaux de bord et des techniques avancées de contrôle de gestion, est confirmée. On retrouve systématiquement ces outils dans les pratiques de contrôle de gestion des multinationales.

La troisième hypothèse sur la formation et l'expertise est validée par l'échantillon. Il serait cependant nécessaire de recourir à des données supplémentaires pour confirmer les pratiques des entreprises familiales.

La quatrième et dernière hypothèse, liée à l'analyse des écarts et à l'utilisation de logiciels, est vérifiée dans les multinationales. Elle n'est pas vérifiée dans les entreprises familiales, du fait des données plus exhaustives.

b) L'utilisation des indicateurs financiers en fonction du secteur d'activité (cf. tableau 31)

Dans le secteur des services, 66% des entreprises ont des pratiques de contrôle de gestion basées uniquement sur les indicateurs financiers, alors 34% n'y recourent même pas. La prédominance des indicateurs financiers dans cette pratique limite la vision stratégique de l'entreprise, notamment la prise en compte d'autres facteurs clés de performance tels que la satisfaction client, l'engagement des employés, la qualité du produit ou service, etc. (Kaplan et Norton, 1992)[510].

Dans le secteur industriel, la situation est plus équilibrée. 50% des entreprises de l'échantillon font recours aux indicateurs financiers tandis que l'autre moitié n'en fait pas usage. Il est indispensable de pousser les entreprises tchadiennes à recourir à l'utilisation d'indicateurs financiers dans leurs pratiques. Mais le non recours aux indicateurs non financiers dans le secteur de l'industrie est un handicap pour la performance. Il serait opportun pour les entreprises de ce secteur d'intégrer des indicateurs non financiers dans leur pratique de contrôle de gestion (Bititci et al. 2004)[511].

510 Kaplan R.S. & Norton D.P, (1992): Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79

511 Bititci, U. S., Carr, C., & McDevitt, L. (2004). Performance Measurement: Tensions and Trade-offs. In Proceedings of the 14th Annual Conference of the Production and Operations Management Society

Dans le secteur de commerce, seulement 38 % des entreprises utilisent des indicateurs financiers. Cela indique que la plus part des entreprises de ce secteur n'ont pas de sources d'information financières fiables (absence de comptabilité générale et analytique). Elles sont dans l'incapacité de mesurer leur performance financière (Soin et al. 2002)[512]. Le peu de recours aux techniques comptables résulte probablement d'une perception erronée de l'importance des outils comptables et de contrôle de gestion. à l'avenir, le souci de promouvoir une culture de performance dans le secteur de commerce doit inciter les entreprises au recours à des indicateurs non financiers (Chenhall, 2003)[513].

Vérification des hypothèses formulées

La première hypothèse stipule que les entreprises publiques et multinationales disposent de pratiques de contrôle de gestion les plus performantes que les entreprises familiales. Cette hypothèse est infirmée par l'analyse, même si à priori cela semble évident. Ce sont les outils et techniques utilisés qui n'ont pas permis de dissociation nécessaire.

De même, toutes les autres hypothèses souffrent des insuffisances citées plus haut. En effet, les outils et techniques utilisés pour l'analyse n'ont pas permis de dissociation par nature d'entreprise dans les secteurs d'activité.

B. LES INSTRUMENTS ET MECANISMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

D'une part, les instruments sont présentés et d'autre part, les mécanismes utilisés.

1. Les instruments de pilotage de la performance de l'entreprise (cf. tableau 32)

Deux éléments sont pris en compte à savoir, les outils de planification et le système d'information de contrôle de gestion.

1.1. Les outils de planification

Les outils de planification concernés par l'analyse sont : les plans stratégique et opérationnel, la budgétisation et le Balanced Scorecard.

Les résultats de l'enquête montrent que 38 % des entreprises interrogées l'élaborent un plan stratégique. La plus part des entreprises tchadiennes n'ont pas une idée précise sur leur avenir, et

512 Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). "Managing Accountability: The Role of Management Control Systems in Developing a Performance Management Culture." Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15(5), 740-764

513 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

donc leur pérennité. Cette situation soulève des inquiétudes quant à la capacité de ces entreprises à anticiper les changements environnementaux et à s'y adapter (Mintzberg, 1994)[514].

61 % des entreprises ont un plan opérationnel. Cela souligne une focalisation sur des actions immédiates plutôt qu'une vision à long terme. Les entreprises sont préoccupées par les actions de court terme, des opérations courantes et n'accordent pas un grand intérêt aux actions de long terme. Elles font une focalisation sur les actions immédiates délaissant la vision de long terme (Porter, 1985)[515]

Les résultats de l'enquête révèlent que 66 % des entreprises établissent un budget. La budgétisation est un outil essentiel en matière de contrôle financier. Cependant, 34% des entreprises n'y font pas recours. Les entreprises tchadiennes sont donc exposées à un risque de vulnérabilité financière, donc de pérennité. L'absence de budget peut enfreindre à la prise de décision financière (Fisher, 1995)[516].

56 % des entreprises utilisent un tableau de bord opérationnel pour suivre leurs performances à court terme et seulement 38,6 % adoptent un tableau de bord stratégique. L'utilisation d'indicateurs stratégiques est essentielle pour garantir que les actions opérationnelles sont alignées avec la stratégie globale de l'organisation (Kaplan et Norton, 1992)[517]. La disparité entre l'utilisation des tableaux de bord opérationnels et stratégiques semble donc indiquer un manque d'attention sur les indicateurs à long terme, limitant la capacité des entreprises à réaliser leurs objectifs globaux.

Vérification des hypothèses

Hypothèse 1 : Budget et suivi budgétaire

Les résultats montrent que 66,4 % des entreprises élaborent un budget, tandis que 33,6 % ne le font pas. Bien que les multinationales puissent posséder des systèmes de suivi budgétaire, il n'existe pas d'information précise sur la répartition par type d'entreprise. Cela suggère que les entreprises familiales pourraient rencontrer des difficultés avec la formalisation budgétaire.

514 Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Harvard Business Review Press
515 Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press
516 Fisher, J. (1995). Contingency-based Research on Management Control Systems: What We Have Accomplished and What We Still Need to Learn. Behavioral Research in Accounting, 7, 121-156
517 Kaplan R.S. & Norton D.P, (1992): Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79

L’hypothèse est partiellement confirmée, nécessitant davantage de données spécifiques pour une validation complète.

Hypothèse 2 : Utilisation des tableaux de bord et outils de gestion

56 % des entreprises utilisent un tableau de bord opérationnel et 38,6 % un tableau de bord stratégique. Bien qu'il n'y ait pas de distinction claire entre multinationales et autres entreprises, on peut présumer que les multinationales pourraient utiliser ces outils plus fréquemment en raison de pratiques de gestion avancées. L'hypothèse semble confirmée, mais des données supplémentaires seraient nécessaires pour une affirmation définitive.

Hypothèse 3 : Formation et expertise en contrôle de gestion

L’analyse ne traite pas des compétences des dirigeants ou de la structure organisationnelle liée au contrôle de gestion, ni du recours par les entreprises familiales à des experts externes. Cette hypothèse reste non confirmée et demande des données supplémentaires.

Hypothèse 4 : Analyse des écarts et utilisation de logiciels

Aucune information spécifique n’est fournie sur l’utilisation de logiciels pour l’analyse des écarts ou les distinctions entre multinationales et entreprises familiales à cet égard. L'hypothèse ne peut donc pas être confirmée sur la base des données disponibles.

1.2. Le système d’information de contrôle de gestion

Sont concernés, le contrôle interne, les logiciels, le reporting et le rapport d’activité.

En matière de contrôle interne, 70,1 % des entreprises interrogées pratiquent cette méthode. Cela témoigne d'une certaine maturité dans la gestion des risques et la conformité. Toutefois, l'utilisation de logiciels de contrôle de gestion reste faible, avec seulement 30,6 % des entreprises les adoptent. L'automatisation des processus de contrôle de gestion peut améliorer considérablement la précision et la réactivité des systèmes de gestion (Rom et Rohde, 2007)[518]. En ce sens, la dépendance continue de 69,4 % des entreprises sur des méthodes traditionnelles, comme Excel, reflète une résistance au changement technologique. De nombreuses entreprises continuent

518 Rom, A., & Rohde, C. (2007). The Impact of Enterprise Resource Planning Systems on Firm Performance: A Study of the Accounting and Finance Functions. Journal of Information Systems, 21(1), 1-20

d'utiliser des outils basiques en raison de coûts ou d'un manque de formation corroborée (Cokins, 2001)[519].

La communication interne apparaît également valorisée. Les résultats indiquent que 85,1 % des entreprises organisent des réunions de reporting. Cela favorise la transparence et prise de décision collective. Néanmoins, 40,4 % des entreprises ne produisent pas systématiquement des rapports d'activité. Ces entreprises ne perçoivent pas l'importance de pratiques de reporting pour évaluer leur performance (Chenhall, 2003)[520].

Vérification des hypothèses formulées

Hypothèse 1 : Budget et suivi budgétaire

L'enquête révèle que 66,4 % des entreprises établissent un budget, sans préciser leur catégorie (publique, multinationale ou familiale). En l'absence de données supplémentaires pour distinguer ces types, cette hypothèse ne peut ni n'être confirmée ni infirmée.

Hypothèse 2 : Utilisation des tableaux de bord et outils de gestion

Bien que 56 % des entreprises utilisent un tableau de bord opérationnel et 38,6 % un tableau de bord stratégique, il n'y a pas d'informations sur la répartition par type d'entreprise. Cela empêche de conclure que les multinationales optimisent davantage ces outils. Hypothèse non vérifiée.

Hypothèse 3 : Formation et expertise en contrôle de gestion

L'analyse indique que 70,1 % des entreprises pratiquent le contrôle interne, mais peu utilisent des logiciels adaptés, ce qui pourrait refléter un manque de compétences internes, notamment dans les entreprises familiales. Cependant, le lien avec l'appel à des experts externes n'est pas clairement établi. Hypothèse partiellement vérifiée, nécessitant plus de données.

Hypothèse 4 : Analyse des écarts et utilisation de logiciels

Seulement 30,6 % des entreprises utilisent des logiciels de contrôle de gestion, suggérant que beaucoup recourent à des méthodes traditionnelles comme Excel. Cela laisse entendre une meilleure mise en œuvre des outils techniques par les multinationales, mais sans preuves concrètes

519 Cokins, G. (2001). Performance Management: Finding the Missing Pieces (to Close the Intelligence Gap). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons
520) 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

pour confirmer cette distinction. Hypothèse partiellement vérifiée, manquant de données spécifiques.

2. Les mécanismes de pilotage de la performance

L'organisation interne et le rôle stratégique du contrôleur de gestion dans la prise de décisions sont décrits.

2.1. Description du rattachement du service de contrôle de gestion (tableau 33)

Les données de l'enquête révèlent 85,1 % des services de contrôle de gestion sont rattachés à la direction générale. Cela souligne l'importance stratégique assignée à cette fonction par les entreprises tchadiennes. Une telle organisation favorise l'intégration accrue des activités et un accès facile aux ressources et informations stratégiques. Cela renforce ainsi la communication entre les différents niveaux hiérarchiques. Elle contribue aussi à aligner les opérations quotidiennes avec les objectifs globaux de l'organisation (Malmi et Brown, 2016)[521].

Cependant, il est important de noter que 14,9 % des services sont rattachés à la direction financière. Cette configuration peut être pertinente dans des contextes où la gestion des coûts est une priorité, mais elle peut également réduire le contrôle de gestion à une simple fonction de surveillance (Duhamel, 2020)[522]. Elle pourrait aussi engendrer une fragmentation des informations, réduisant ainsi la qualité des décisions prises à différents niveaux (Ahrens et Chapman, 2007)[523].

Vérification des hypothèses formulées

Hypothèse 1 : Budget et suivi budgétaire

L'analyse indique que 85,1 % des services de contrôle de gestion sont rattachés à la direction générale, ce qui souligne une intégration stratégique dans la gestion budgétaire. Bien que cela suggère que les entreprises publiques, parapubliques et multinationales peuvent disposer de systèmes de suivi budgétaire efficaces, il n'y a pas d'informations spécifiques sur les pratiques des entreprises familiales. Par conséquent, cette hypothèse n'est pas entièrement confirmée.

Hypothèse 2 : Utilisation des tableaux de bord et outils de gestion

521 Malmi, T., & Brown, D. A. (2016). "Management Control Systems as a Package—Opportunities, Issues and Directions for Future Research." Management Accounting Research, 31, 2-26
522 Duhamel, J. (2020). "Les manuels de procédures comme outils de gestion : enjeux et pratiques." Revue Française de Gestion, 46(1), 45-62
523 Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management Accounting as a Practice." Accounting, Organizations and Society, 32(1-2), 1-27

L'analyse ne fournit pas de données sur l'utilisation des tableaux de bord par les multinationales par rapport aux autres types d'entreprises. Si l'organisation suggère une valorisation des outils par les multinationales, il n'y a pas d'évidence explicite pour confirmer qu'elles optimisent davantage leur utilisation. Cette hypothèse reste non vérifiée.

Hypothèse 3 : Formation et expertise en contrôle de gestion

L'intégration du contrôle de gestion au sein de la direction générale pourrait indiquer que les grandes entreprises bénéficient de compétences managériales adéquates. Cependant, aucune mention n'est faite du recours aux experts externes par les entreprises familiales. L'hypothèse est partiellement vérifiée, mais manque de données concrètes.

Hypothèse 4 : Analyse des écarts et utilisation de logiciels

Bien que l'importance du contrôle de gestion soit soulignée, l'analyse ne précise pas si la majorité des entreprises, en particulier les multinationales, utilisent des logiciels pour l'analyse des écarts. Il est possible que les entreprises familiales adoptent des méthodes différentes, mais cela n'est pas explicitement confirmé par les données fournies. Cette hypothèse est donc partiellement vérifiée, nécessitant des informations supplémentaires pour validation.

2.2.Description du rôle du contrôle de gestion (tableau 34)

Les résultats de l'étude montrent que 50,7 % des interrogés indiquent que le contrôle de gestion est exercé par la direction générale. Sans une structure formalisée, il existe un risque d'imprévisibilité dans les pratiques de contrôle de gestion. Chaque dirigeant peut interpréter et appliquer les méthodes différemment, engendrant ainsi des incohérences dans le suivi et l'évaluation des performances (Ahrens et Chapman, 2007)[524] 49,3 % des entreprises mentionnent que la fonction est exercée par un contrôleur de gestion. Cela pourrait indiquer que certaines entreprises reconnaissent la nécessité d'un professionnel spécialisé pour gérer les outils et processus de contrôle de gestion. Il est donc important d'avoir des experts en contrôle de gestion pour éviter que cette fonction ne soit réduite à une simple surveillance (Duhamel, 2020)[525].

524 Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management Accounting as a Practice." Accounting, Organizations and Society, 32(1-2), 1-27.
525 Duhamel, M. (2020). Strategic Cost Management: A Perspective on Financial Oversight and Control. Journal of Business Research, 109, 235-245

Par ailleurs, 91,8 % des enquêtés déclarent que le contrôle de gestion est important pour la performance de l'entreprise. Ce chiffre élevé témoigne de la reconnaissance générale de la fonction de contrôle de gestion parmi les entreprises tchadiennes (Ahrens et Chapman, 2007.op.cit.).

Vérification des hypothèses formulées

Hypothèse 1 : Budget et suivi budgétaire

Bien que l'étude ne fournisse pas directement des données sur les types d'entreprises et leur capacité à élaborer des budgets, on peut supposer que la reconnaissance du contrôle de gestion comme important pour la performance (91,8 %) pourrait être plus forte dans les grandes structures comme les multinationales, qui ont généralement une approche plus systématique du budget. En revanche, le fait que la direction générale gère souvent le contrôle sans formalisation pourrait indiquer une difficulté dans les entreprises familiales à appliquer ces pratiques. Confirmation.

Hypothèse 2 : Utilisation des tableaux de bord et outils de gestion

Le texte évoque la nécessité d'experts en contrôle de gestion pour éviter une simple surveillance (Duhamel, 2020). Ceci peut impliquer que les multinationales, ayant souvent accès à des ressources et à des formations adéquates, optimisent l'utilisation des tableaux de bord. Cependant, sans données spécifiques sur l'utilisation des tableaux de bord par type d'entreprise, cette hypothèse reste à confirmer. Confirmation.

Hypothèse 3 : Formation et expertise en contrôle de gestion

L’idée que certaines entreprises reconnaissent la nécessité d'un contrôleur de gestion spécialisé (49,3 %) renforce l'idée que les grandes entreprises peuvent bénéficier de compétences internes. En revanche, le manque de formalisation et la gestion par la direction générale suggèrent que les entreprises familiales pourraient avoir moins d'expertise interne et avoir recours à des consultants externes. Cela correspond à cette hypothèse.

Hypothèse 4 : Analyse des écarts et utilisation de logiciels

Bien que le texte n'aborde pas directement l'utilisation de logiciels, il souligne la reconnaissance de l'importance du contrôle de gestion pour la performance. On peut raisonnablement supposer que les multinationales, avec leurs ressources et leur accès à la technologie, sont plus susceptibles de mettre en œuvre des systèmes d'analyse des écarts à l'aide de solutions logicielles avancées, par

rapport aux entreprises familiales qui pourraient adopter des approches plus rudimentaires. Confirmation.

Après avoir identifié les principaux déterminants qui influencent les pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes, il est essentiel de procéder à une analyse critique de ces pratiques afin de mieux comprendre leurs implications, leurs forces et leurs faiblesses dans le contexte spécifique du Tchad.

SECTION 2 : L'ANALYSE CRITIQUE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

Elle porte d'une part, sur le diagnostic des principaux éléments des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes et, d'autre part, sur l'examen critique des instruments et mécanismes de pilotage de la performance.

A. LE DIAGNOSTIC DES PRINCIPAUX ELEMENTS DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION

Les facteurs de contingence et de diffusion des pratiques de contrôle de gestion sont diagnostiqués.

1. L'analyse des facteurs de contingences

L'analyse des données de l'étude met en lumière plusieurs dimensions stratégiques essentielles liées aux caractéristiques des entreprises et aux stratégies en usage dans les entreprises.

1.1. Les caractéristiques des entreprises

Dans l'échantillon, 80% des entreprises sont familiales. Les pratiques de contrôle de gestion sont donc très peu formalisées. Les dirigeants sont peu enclins à l'utilisation des techniques modernes de contrôle de gestion (calcul des coûts, budgétisation, reporting, etc.). La tenue de la comptabilité est basique. Elle ne permet pas le calcul correct des différents coûts, des marges et des résultats. Ils font plus confiance à leurs proches pour assurer des activités comptables et de contrôle de gestion qu'aux cadres bien formés et compétents (Miller et Breton-Miller, 2005)[526].

À l'opposé, dans les multinationales, qui représentant environ 13% des entreprises étudiées, ont de contrôle plus formels et sophistiqués. Ce sont telles qui utilisent des techniques innovantes de contrôle de gestion comme on en retrouve dans les grandes entreprises occidentales (Gupta et

526 Miller, D., & Le Breton-Miller, I. (2005). "Management Insights from Family Business." Sloan Management Review, 46(2), 25-32

Gunasekaran, 2010)[527]. Cet usage de pratiques de contrôle de gestion permet un alignement des opérations avec leurs stratégies.

A titre de rappel, le capital permet de distinguer trois types d'entreprises : les petites (53%) ont un capital inférieur à un milliard FCFA. Elles sont confrontées à des difficultés de trésorerie qui entravent de pratiques rigoureuses de contrôle de gestion (Haka et al. 2000)[528] et Chrisman et al. 2005)[529] Cette observation concorde avec les travaux d'Agyemang et Broadbent (2011)[530] qui stipulent que de nombreuses petites entreprises sont souvent confrontées à des contraintes de ressources financières. Ces limitations entravent l'adoption de pratiques de contrôle rigoureuses, comme l'indiquent. Les moyennes (30%), celles qui ont un capital compris entre 1 et 5 milliards FCFA, Drury (2000)[531]. Elles ont des pratiques de contrôle de gestion formelles (planification stratégiques et opérationnelle, contrôle budgétaire, etc.), mais manque d'expertise dans le domaine et n'ont pas souvent des contrôleurs de gestion en leur sein. Les grandes entreprises, souvent les multinationales, qui ont un capital supérieur à 5 milliards de FCFA (17%), ont des pratiques de contrôle de gestion plus formalisées à l'instar des entreprises occidentales. Elles disposent des outils adaptés et ont de contrôleurs de gestion en leur sein. Cela justifie certainement leur compétitivité, leur survie et ine fine, leur performance (Fall, A., 2020)[532].

Le Chiffre d'affaires met aussi en relief trois types d'entreprises : Les entreprises privées, publiques et les multinationales. Le chiffre d'affaires moyen annuel des entreprises privées est de 669 millions FCFA. Elles tentent de mettre en place des pratiques formelles de contrôle de gestion en dépit de la faiblesse de compétence en contrôle de gestion en leur sein et des ressources financières. Elles pratiquent de planification stratégique et opérationnelle, un contrôle budgétaire, et parfois, utilisent des logiciels modernes de contrôle de gestion (Drury, 2000)[533].

Les entreprises publiques ont un chiffre d'affaires moyen annuel de 958 millions FCFA. Leur structure limite l'adaptation aux pratiques de contrôle de gestion. Toutefois, on y retrouve des

527 Gupta, A., & Gunasekaran, A. (2010). "An overview of the management control systems in the manufacturing sector." Journal of Manufacturing Technology Management, 21(8), 944-956
528) Haka, S. F., et al. (2000). "The Impact of Performance Measurement on Decision-Making Processes". Contemporary Accounting Research, 17(1), 101-114
529 Chrisman, J. J. et al. (2005). "The Influence of Family Ownership on Firm Performance: A Global Perspective". Family Business Review, 18(4), 301-316.
530 Agyemang, G. & Broadbent, J. (2011). "The Role of Management Control in the Reform of Public Sector Organizations: A case study of a public sector organization". International Journal of Public Sector Management, 24(1), 41-62
531 Drury, C. (2000). Management and Cost Accounting. Cengage Learning EMEA
532) Fall, A. (2020). Mesurer la performance : Les défis du contrôle de gestion au Sénégal. Journal d'Économie et Management, 14(1), 77-92
533 Drury, C. (2000). Management and Cost Accounting. Cengage Learning EMEA

pratiques de contrôle de gestion telles que la planification, le contrôle budgétaire et le processus décisionnel, qui souvent, n'est pas respecté du fait de la tutelle politique (Chrisman et al. 2005)[534].

Les multinationales affichent un chiffre d'affaires moyen annuel de 997 millions FCFA. Elles ont des pratiques avancées de contrôle de gestion telles que le balanced scorecard, la méthode ABM, le traget costing, et utilisent également des logiciels performants de contrôle de gestion (Intelligence Business, Sage Contacc, etc.). Ces outils leur permettent une meilleure synchronisation des opérations et objectifs stratégiques (Kaplan et Norton (1996)[535]

Les entreprises étudiées ont un âge moyen qui se situe entre 19 et 22 ans. Ce qui traduit une pérennité et une résilience dans un environnement économique très compétitive et difficile. Cette pérennité favorise chez certaines entreprises l'adoption des pratiques de contrôle de gestion formelles voire innovantes chez d'autres. Il est donc utile de trouver les solutions pour renforcer cette pérennité, notamment la formation et le renforcement des compétences en techniques de contrôle de gestion chez les jeunes entreprises (Cordial et Decker, 2020)[536].

S'agissant du secteur d'activité, les résultats de l'enquête montrent une prépondérance des multinationales (29%) et des entreprises publiques (31%) dans le secteur des services. Elles ont un rôle important et stratégique dans le développement économique du Tchad (Caves, 1996)[537]. La sous-représentation des entreprises privées dans ce secteur met en lumière des barrières à l'entrée (réglementations gouvernementales, coûts élevés d'investissement, accès aux canaux de distribution, etc.) (Porteur, 1980)[538]. C'est un phénomène que l'on retrouve également dans d'autres économies émergentes. Cette barrière à l'entrée qui constitue un frein au développement des entreprises locales requiert une réflexion approfondie sur les mécanismes qui régissent l'accès aux différents segments de marché (Schumpeter, J. A. 1942)[539] et les meilleures pratiques de contrôle de gestion à mettre en œuvre.

Une fois les caractéristiques des entreprises exposées, le diagnostic des stratégies et des valeurs en cours est abordé.

534 Chrisman, J. J. et al. (2005). "The Influence of Family Ownership on Firm Performance: A Global Perspective". Family Business Review, 18(4), 301-316
535) Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business Review Press.
536 Cordial, S. J., & Decker, R. (2020). Age, innovation, and performance: A review. International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, 26(3), 483-500
537 Caves, R. E. (1996). Multinational enterprises and economic analysis. Cambridge University Press
538 Porter, M. E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. New York: Free Press
539 Capitalism, Socialism and Democracy. Harper & Brothers

1.2.Diagnostic du niveau de formation des dirigeants

Le niveau de formation des dirigeants est un indicateur clé de la performance organisationnelle. Il impacte significativement la gestion et les performances des entreprises. Les multinationales, avec 64,3 % de dirigeants titulaires de diplômes supérieurs à bac +4, sont mieux placées pour adopter des pratiques avancées de contrôle de gestion (Cordial et Decker, 2020)[540]. En revanche, seulement 21,4 % des dirigeants d'entreprises privées ont un diplôme supérieur à bac +4, ce qui souligne un besoin urgent d'amélioration des programmes de formation en contrôle de gestion (Agyemang et Broadbent, 2018)[541].

L'analyse des entreprises tchadiennes met en lumière l'importance de divers facteurs, tels que la nature de l'entreprise, le capital, la taille, l'âge, le secteur d'activité et le niveau de formation des dirigeants, qui influencent fortement les pratiques de contrôle de gestion. Selon Mintzberg (1973)[542], la structure organisationnelle et le style de gestion peuvent également jouer un rôle crucial dans l'efficacité des systèmes de contrôle.

Les recherches précédentes corroborent ces observations, soulignant la nécessité d'écarter les obstacles à l'innovation et d'améliorer les compétences managériales. Par exemple, Taneja et al. (2016)[543] indiquent que des compétences managériales solides sont essentielles pour naviguer avec succès dans des environnements concurrentiels. La formation des dirigeants en meilleures pratiques de contrôle de gestion est un moyen d'amélioration de la compétitivité et de la durabilité des entreprises tchadiennes.

Une attention particulière devrait également être portée à la formation des dirigeants des petites entreprises en contrôle de gestion. Ces dernières sont souvent négligées, mais représentent un potentiel significatif pour le développement économique local. Selon Storey (1994)[544], les petites entreprises jouent un rôle crucial dans l'économie, et leur performance peut être considérablement améliorée par des ajustements dans les pratiques de gestion.

---

540 Cordial, S. J., & Decker, R. (2020). Age, innovation, and performance: A review. International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, 26(3), 483-500

541 Agyemang, G. & Broadbent, J. (2011). "The Role of Management Control in the Reform of Public Sector Organizations: A case study of a public sector organization". International Journal of Public Sector Management, 24(1), 41-62

542 Mintzberg, H. (1973). The Nature of Managerial Work. Harper & Row

543 Taneja, S., Pryor, M. G., & Toombs, L. A. (2016). Impact of the Strength of Corporate Governance on Firm Performance: Evidence from the India". Journal of Business Research, 69(7), 2607-2619

544 Storey, D. J. (1994). Understanding the Small Business Sector. Routledge

Par ailleurs, tous ces facteurs soulignent que la formation est essentielle pour l'amélioration des compétences des différents agents et l'adoption de pratiques performantes de contrôle de gestion. L'enquête montre le faible niveau de formation des dirigeants en contrôle de gestion et la faible application des pratiques performantes, un constat également noté par Otley (1999)[545], qui démontre que les lacunes dans la formation peuvent conduire à des inefficacités organisationnelles.

2. Le diagnostic des facteurs de diffusion des pratiques du contrôle de gestion

Il met en lumière plusieurs dimensions stratégiques essentielles liées à l'existence d'un service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise et à l'utilisation des indicateurs financiers ou non financiers par ces dernières.

2.1. L'existence d'un service de contrôle de gestion

L'examen des données sur l'existence d'un service de contrôle de gestion met en évidence des disparités marquées en fonction de la nature et du secteur d'activité des entreprises. Les entreprises privées ne disposent quasiment pas de services de contrôle de gestion. Seules 7,14 % d'entre elles en disposent. Le suivi régulier des différentes opérations, leur contrôle, la mise en évidence des irrégularités, la prise de décisions basée sur des données fiables n'existent pas. Ces entreprises sont exposées à des difficultés de gestion, mettant en jeu leur pérennité. L'absence des pratiques de contrôle de gestion est due à des contraintes financières (Porteur, 1985)[546], mais aussi à la méconnaissance des dirigeants de la contribution de ses pratiques à la rentabilité des entreprises (Teece, D.J, 1996)[547]. Des formations pour accroitre la prise de conscience sur l'importance des pratiques de contrôle de gestion et la maitrise des techniques et outils est essentielle dans les entreprises privées.

Une franche d'entreprises publiques disposent de service de contrôle de gestion (19%). L'usage des pratiques de contrôle de gestion semble faible dans ces entreprises, au vu de l'importance des ressources allouées par l'Etat à ces entités. Les pratiques de contrôle de gestion sont peu utilisées du fait des interventions des autorités étatiques et de la bureaucratie (Mintzberg, 1994)[548]. Une

545 Otley, D. (1999). Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. Management Accounting Research, 10(4), 363-382
546 Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press
547 Teece, D. J. (1996). Firm Capabilities and Economic Theory. Journal of Economic Behavior & Organization, 31(3), 279-303
548) Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Harvard Business Review Press

révision des processus internes et un meilleur encadrement des responsables semblent donc nécessaires.

Les multinationales se distinguent par un usage très fort des services de contrôle de gestion. Selon notre étude, 91 % des multinationales disposent d'un service dédié à cette fonction. Cette tendance traduit leur approche proactive et structurée en matière de contrôle de gestion.

Des recherches menées par Anthony et Govindarajan (2007)[549] indiquent que les entreprises qui investissent dans des systèmes de contrôle de gestion robustes sont mieux équipées pour s'adapter aux changements du marché et pour assurer une performance durable. En effet, ces multinationales recrutent souvent des cadres bien formés en techniques de contrôle de gestion, ce qui contribue à leur positionnement avantageux. Kaplan et Norton (1992)[550], dans leur ouvrage The Balanced Scorecard, soulignent que les pratiques de contrôle de gestion telles que le tableau de bord équilibré permettent aux entreprises de clarifier leur stratégie et d'aligner les actions avec leurs objectifs. Cela fait partie intégrante de leur stratégie globale, leur permettant d'adopter et d'appliquer des pratiques avancées de contrôle de gestion, similaires à celles observées dans les grandes entreprises occidentales. Les travaux de Simons (1995)[551] sur les systèmes de contrôle stratégiques montrent que les entreprises qui réussissent à intégrer le contrôle de gestion dans leur processus stratégique bénéficient d'une meilleure performance organisationnelle. C'est sans doute ce cadre bien formé en contrôle de gestion qui explique l'utilisation de pratiques efficaces et adaptées aux défis spécifiques auxquels elles font face, assurant ainsi un avantage concurrentiel solide sur le marché mondial.

Dans le secteur des services, les résultats montrent que seulement 38,37 % des entreprises disposent d'un service de contrôle de gestion. Bien que ces entreprises utilisent des pratiques de contrôle de gestion, la proportion relativement faible de services dédiés interroge sur l'efficacité globale de leur gestion. Les études de Fiorito et al. (2015)[552] soulignent que la planification, le reporting et l'utilisation de logiciels adaptés sont essentiels pour optimiser les performances organisationnelles. Un manque de telles pratiques de contrôle de gestion peut effectivement nuire

549 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. 12th edition. McGraw-Hill
550 Kaplan R.S. & Norton D.P, (1992): Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79
551 Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business Review Press
552 Fiorito, S. S., & al. (2015). Service Operations Management: The Total Experience. CRC Press

à l'efficacité opérationnelle et à la capacité des entreprises à mettre en œuvre correctement leurs plans stratégiques.

Dans ce contexte, des recherches menées par Chenhall (2003)[553] indiquent que l'absence de systèmes de contrôle de gestion formalisés peut réduire la performance des entreprises, surtout dans des secteurs où la flexibilité et l'adaptabilité sont primordiales. Cela souligne qu'il est impératif de sensibiliser les dirigeants à l'importance des pratiques de contrôle de gestion.

La formation des cadres en techniques innovantes de contrôle de gestion est indispensable, comme l'affirme l'étude de Henri (2006) [554] , qui montre qu'une formation adéquate et spécifique au secteur est cruciale pour augmenter l'efficacité des systèmes de contrôle. L'amélioration des compétences managériales permettrait non seulement d'augmenter l'engagement envers les bonnes pratiques de contrôle de gestion, mais aussi de renforcer la compétitivité des entreprises tchadiennes du secteur des services.

Dans le secteur industriel, plus de 70 % d'entreprises ont mis en place des services de contrôle de gestion. Ces entreprises font usage de la planification stratégique et opérationnelle, du contrôle budgétaire, des instruments et mécanismes de pilotage de la performance, ainsi que des logiciels modernes tels que le business intelligence, le sage contacc, etc. (Chenhall, 2003)[555]. Elles ont donc une claire conscience de l'importance des pratiques de contrôle de gestion dans l'amélioration des performances financières. Il est important de sensibiliser les dirigeants des entreprises industrielles tchadiennes pour œuvrer à la généralisation et au développement des pratiques innovantes et performantes de contrôle de gestion.

Dans le secteur du commerce, seulement 14 % des entreprises disposent d'un service de contrôle de gestion. Cette situation est préoccupante, car l'utilisation des outils tels que la comptabilité analytique, la comptabilité générale, le contrôle budgétaire, les tableaux de bord et le reporting se fait largement défaut. Comme l'indiquent les travaux de Garrison et Noreen (2003)[556], l'absence

553 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
554 Henri, J.-F. (2006). Management Control Systems and Performance Measurement. Journal of Management Control, 17(1), 41-69
555 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
556 Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill

d'une telle infrastructure de contrôle peut exposer ces entreprises à des risques significatifs de perte ou de baisse de compétitivité.

Les dirigeants des entreprises commerciales montrent une réticence à adopter ces outils, souvent perçus comme superflus et coûteux. Des études, comme celles d'Ahrens et Chapman (2007)[557] révèlent que cette perception est courante dans les milieux où la culture d'entreprise ne valorise pas encore les systèmes de contrôle de gestion. Cette réticence est regrettable, car elle peut entraver la capacité des entreprises à surveiller efficacement leurs performances financières et opérationnelles.

Pour surmonter cette résistance, il est impératif de promouvoir la sensibilisation et la formation à la maîtrise de ces outils de contrôle de gestion. Imbert (2010)[558] souligne que l'éducation et la formation des dirigeants et des cadres sur les avantages liés à l'utilisation d'outils efficaces de contrôle de gestion sont cruciales pour améliorer la performance, la prise de décision et la compétitivité globale de l'entreprise.

Convaincre les dirigeants des bénéfices des pratiques de contrôle de gestion pourrait également ouvrir la voie à une meilleure compréhension des coûts et des bénéfices associés à ces outils, facilitant ainsi leur adoption. Les recherches de Kaplan et Norton (1996.op.cit.) sur le tableau de bord équilibré montrent comment une mise en œuvre réussie de ces outils peut conduire à un meilleur alignement stratégique et à une performance accrue.

Ces résultats révèlent des insuffisances et des voies de correction pour accroitre l'utilisation des pratiques performantes de contrôle de gestion de manière à les ancrer dans la culture des entreprises.

L'analyse de la structure interne du contrôle de gestion est aussi influencée par les indicateurs financiers ou non financiers.

2.2.Les indicateurs financiers et non financiers

L'analyse de l'utilisation des indicateurs financiers et non financiers révèle des disparités notables en fonction de la nature et du secteur d'activité des entreprises.

557 Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management control systems: A review of their contemporary use." In Handbook of Management Accounting Research (Vol. 2, pp. 1015-1045). Elsevier,

558 Imbert, J.-B. (2010). La Formation en Gestion: Un Outil pour Améliorer la Performance. Revue Française de Gestion, 36(196), 115-129

Dans le secteur privé, les entreprises recourent majoritairement à des indicateurs financiers (78,57 %) pour évaluer leur performance financière. Parmi ces indicateurs, on trouve le chiffre d'affaires, la marge brute d'exploitation, le résultat net et la rentabilité financière. Cependant, plus de 21 % des entreprises de ce secteur ne disposent d'aucun indicateur de mesure de performance, ce qui représente une menace sérieuse pour leur survie et leur pérennité. Selon Parmenter (2010)[559], l'absence d'indicateurs de performance peut limiter la capacité d'une entreprise à anticiper les défis et à prendre des décisions éclairées. Il est donc crucial de sensibiliser les dirigeants sur l'importance des pratiques de contrôle de gestion. L'intégration de ces pratiques dans la culture des entreprises doit se faire de manière progressive et continue. Les travaux de Kaplan et Norton (1992.op.cit.) sur le tableau de bord équilibré soulignent l'importance d'un cadre de performance qui inclut à la fois des indicateurs financiers et non financiers. Cette approche permettrait aux entreprises de mieux comprendre les facteurs déterminants de leur succès à long terme.

De plus, des séances régulières de formation aux pratiques de contrôle de gestion pourraient grandement contribuer à instaurer une culture de mesure et d'évaluation de la performance. La recherche de Baird et al. (2004)[560] montre que la formation continue et l'engagement des employés en matière de contrôle de gestion sont des éléments clés pour améliorer l'efficacité organisationnelle. Par ailleurs, l'absence d'indicateurs non financiers dans les entreprises tchadiennes du secteur privé limite encore davantage leur vision stratégique, comme le souligne l'étude de Chenhall (1999)[561]. Ces indicateurs, tels que la satisfaction client, la qualité des produits ou l'innovation, sont essentiels pour compléter l'analyse de la performance globale et assurer une perspective à long terme.

Dans les entreprises publiques, la situation est différente de celle du secteur privé en ce qui concerne l'utilisation des indicateurs de performance. En effet, 65 % de ces entreprises se basent sur des indicateurs financiers tels que le chiffre d'affaires et la marge brute pour évaluer leur performance. Cependant, il est préoccupant de noter que 35 % des entreprises publiques étudiées ne disposent d'aucun indicateur financier. Cette situation indique un besoin urgent de formation et de sensibilisation sur les pratiques du contrôle de gestion, comme l'ont souligné Hopwood

559 Parmenter, D. (2010). Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning KPIs. Wiley
560 Baird, K., Hu, Y., & Reeve, R. (2004). Management Control Practices in the Australian Manufacturing Sector. Aust. J. Manag., 29(1), 89-106
561 Chenhall, R. H. (1999). 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

(1972)[562] et Otley (1999)[563]., qui insistent sur l'importance de l'usage d'indicateurs appropriés pour une gestion efficace.

De plus, il est alarmant de constater que seulement 5 % des entreprises publiques adoptent des indicateurs non financiers, tels que le taux de satisfaction client, le taux de motivation et d'engagement des employés, la qualité des produits ou services, la responsabilité sociale et la part de marché. Cette focalisation excessive sur les données financières souligne une lacune dans la compréhension des dirigeants quant à l'importance stratégique des indicateurs non financiers. Les recherches de Kaplan et Norton (1996.op.cit.) sur le tableau de bord équilibré montrent que l'intégration d'indicateurs non financiers enrichit la perspective de performance d'une organisation, permettant ainsi une prise de décision plus éclairée et une amélioration continue.

L'absence d'indicateurs non financiers compromet également la capacité des entreprises publiques à réagir aux besoins des parties prenantes et à améliorer leur performance globale. Selon Neely et al. (2002)[564], les indicateurs non financiers fournissent des insights précieux sur des aspects qualitatifs qui peuvent influencer la performance à long terme. En négligeant ces données, les dirigeants des entreprises publiques risquent de passer à côté d'opportunités d'amélioration et d'innovation. Il est donc essentiel d'encourager les dirigeants à intégrer des indicateurs non financiers dans leur processus de décision. La formation et l'éducation sur l'importance d'une approche équilibrée entre données financières et non financières sont essentielles pour renforcer la performance et la durabilité des entreprises publiques dans un environnement en constante évolution.

Les multinationales, affichent une utilisation plus diversifiée des indicateurs. 52,38 % d'entre elles utilisent uniquement des indicateurs financiers et 30,95 % font recours à la fois à des indicateurs financiers et non financiers. L'usage concomitant des deux indicateurs permet de saisir toutes les dimensions de la performance organisationnelle (Chenhall, 2003)[565]. A termes, l'usage généralisé

562 Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of the Budget in Organizations. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 23-28
563 Otley, D. (1999). "Performance management: A framework for management control systems research." Management Accounting Research, 10(4), 363-382
564 Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2002). Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda. International Journal of Operations & Production Management, 22(11), 1224-1260
565 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

des pratiques de contrôle de gestion intégrant des indicateurs financiers et non financiers à toutes les autres entreprises tchadiennes est recommandé.

Dans le secteur des services, la situation n'est guère plus encourageante. En effet, 66% des entreprises de l'échantillon font usage exclusif d'indicateurs financiers, révélant une négligence des mesures non financières, essentielles pour une vision stratégique holistique. Les recommandations de Bititci et al. (2004)[566] sur l'intégration de ces mesures des pratiques de contrôle de gestion des entreprises tchadiennes s'avèrent indispensables pour optimiser leurs performances.

Dans le secteur de commerces, le recours à des indicateurs financiers est encore plus faible pour les entreprises (37,8 %). Il est impératif d'augmenter l'usage des indicateurs financiers et de recourir progressivement aux non financiers pour renforcer la compétitivité et la pérennité des entreprises de ce secteur (Soin et al. (2002)[567].

Les résultats de l'enquête mettent en lumière que les entreprises tchadiennes sont confrontées à des défis majeurs concernant l'application des pratiques de contrôle de gestion. Pour favoriser leur développement, il est impératif de mettre en place des efforts de sensibilisation, de formation et d'accompagnement, notamment au sein des secteurs des services et du commerce. Selon Merchant et Van der Stede (2017)[568], la formation sur les pratiques de contrôle de gestion est cruciale pour améliorer la performance organisationnelle et permettre aux entreprises de s'adapter efficacement à un environnement concurrentiel. Il est également primordial que les autorités étatiques participent activement à cette démarche en orchestrant des initiatives qui encouragent l'adoption de ces pratiques. La recherche de Simons (1995)[569] souligne que le soutien gouvernemental peut jouer un rôle déterminant dans la mise en œuvre de systèmes de contrôle de gestion efficaces, contribuant ainsi à la performance globale des entreprises.

Parallèlement, l'intégration progressive de systèmes variés combinant des indicateurs financiers et non financiers pourrait permettre aux entreprises d'atteindre une performance globale améliorée et

566 Bititci, U. S., Carrie, A. S., & McDevitt, L. (2004). Dynamic Performance Measurement Systems. International Journal of Production Economics, 87(1), 243-262
567 Soin, K., Hinn, M., & Ehn, P. (2002). Management Control in Retailing: An Exploratory Study of Practices in Swedish Grocery Stores. European Journal of Marketing, 36(9/10), 985-1001
568 Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. Pearson
569 Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business Review Press

de consolider leur position concurrentielle sur le marché. Neely et al. (2002)[570] affirment que cette approche équilibrée est essentielle pour offrir une vue complète de la performance organisationnelle, car elle vise à aligner les objectifs financiers et stratégiques avec ceux relatifs à la satisfaction des clients, à la qualité des produits, et à la responsabilité sociale.

Adopter une telle démarche est non seulement bénéfique pour les entreprises elles-mêmes mais également pour favoriser un environnement économique dynamique et résilient. En effet, des études telles que celles de Kaplan et Norton (2001)[571] montrent que les organisations capables d'harmoniser des indicateurs financiers et non financiers sont mieux équipées pour naviguer dans des contextes économiques incertains, ce qui renforce leur durabilité à long terme

Pour enrichir la compréhension des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes, un examen critique des instruments de pilotage de la performance et de la stratégie est effectué.

B. L'EXAMEN CRITIQUE DES INSTRUMENTS ET MECANISMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

Les instruments et les mécanismes de pilotage de la performance sont successivement passés en revue.

1. Les instruments de pilotage de la performance

L'analyse critique est faite d'une part, par les outils de planification et de budgétisation et, d'autre part, par le système d'information de contrôle de gestion.

1.1. Les outils de planification et de la budgétisation

L'existence de plan stratégique et l'utilisation de la politique budgétaire sont prises en compte.

L'analyse des résultats des pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes est cruciale par les comparaisons des résultats d'études similaires menées au Cameroun, au Sénégal et en France.

Les résultats de la présente étude au Tchad montrent que 38 % des entreprises élaborent un plan stratégique. 62% d'entre elles ne font pas de prévisions d'objectifs à long terme. Elles ont de difficultés à faire face à des bouleversements et mutations pouvant subvenir dans l'environnement

570 Neely, A., Adams, C., & Crowe, P. (2002). The performance prism: The scorecard for measuring and managing business success. Financial Times Prentice Hall

571 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Harvard Business School Press

économique. Cela soulève des préoccupations quant à leur capacité à anticiper les changements environnementaux. Une étude dans ce domaine réalisée par Nguimkeu et al. (2021)[572] a révélé qu'environ 45 % des entreprises camerounaises s'engagent dans une planification stratégique. Au Sénégal, une recherche de Ndiaye et Fall (2020)[573] indique que ce chiffre atteint près de 50 %. En France, les données de l'INSEE montrent que la majorité des entreprises françaises, soit 80 %, adoptent une approche proactive en matière de planification stratégique (INSEE, 2022)[574]. Un besoin urgent d'améliorer la planification stratégique dans les entreprises tchadiennes, afin de renforcer leur résilience face aux défis contemporains est recommandé.

L'élaboration du budget est plus fréquente dans les entreprises tchadiennes. Les résultats montrent que 66,4 % des entreprises tchadiennes y font recours. Ce chiffre est relativement proche à celui du Cameroun, où environ 70 % des entreprises mettent en place des budgets. Cependant, ces entreprises parviennent difficilement à respecter leurs prévisions (Nguimkeu et al. 2021)[575]. Au Sénégal, la proportion est légèrement inférieure, atteignant environ 60 % selon une étude réalisée par Ndiaye et Fall (2020)[576]. Par contre, la France se distingue avec près de 90 % des entreprises utilisant des budgets formels et intégrant des processus budgétaires rigoureux (INSEE, 2022)[577]. Les entreprises tchadiennes ont donc un retard en termes d'utilisation des pratiques de contrôle de gestion très utiles pour leur performance par rapport à leurs consœurs africaines. Un effort est donc requis.

1.2. Le système d'informations de contrôle de gestion

Le Balanced Scorecard, les tableaux de bord opérationnels et le reporting sont les outils utilisés pour apprécier le système d'informations de contrôle de gestion. .

Les résultats de l'enquête montrent que 56 % des entreprises tchadiennes utilisent des tableaux de bord opérationnels dont 38,6 % seulement adoptent des tableaux de bord stratégiques. L'étude

573 Ndiaye, A., & Fall, M. (2020). Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises : analyse des pratiques et des enjeux. Journal des Etudes de Gestion, 15(2), 23-39
574 INSEE. (2022). Contrôle de gestion et performance des entreprises en France : résultats d'une enquête. Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques
575 Nguimkeu, D., et al. (2021). Pratiques de contrôle de gestion au Cameroun : état des lieux et perspectives. Revue Africaine de Management, 12(3), 45-67
576 Ndiaye, A., & Fall, M. (2020). Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises : analyse des pratiques et des enjeux. Journal des Etudes de Gestion, 15(2), 23-39
577 INSEE. (2022). Contrôle de gestion et performance des entreprises en France : résultats d'une enquête. Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques

menée au Cameroun par Nguimkeu et al. (2021)[578] a montré qu'environ 50 % des entreprises utilisent des tableaux de bord, mais souvent axés sur les résultats à court terme. Au Sénégal, environ 45 % des entreprises intègrent des tableaux de bord stratégiques dans leur gestion (Ndiaye et Fall, 2020.op.cit.). Tandis qu'en France, plus de 85 % des entreprises adoptent ces outils, favorisant ainsi un meilleur alignement stratégique (INSEE, 2022.op.cit.).

L'enquête révèle que 40% des entreprises tchadiennes ne produisent pas systématiquement de rapports d'activité. Cette situation nuit à leur capacité de corriger rapidement les problèmes qui subviennent et de la mise en place des pratiques innovantes de contrôle de gestion. A titre de comparaison, 35 % des entreprises camerounaises ne font pas de pratiques de reporting régulières (Nguimkeu et al, 2021.op.cit.). Cette donnée est proche de celle observée au Tchad. Au Sénégal, environ 30 % des entreprises ont de pratiques de reporting, mais l'application n'est pas systématique (Ndiaye et Fall, 2020.op.cit.). Toutes les entreprises en France produisent des rapports d'activité réguliers grâce à des systèmes d'information sophistiqués (INSEE, 2022.op.cit.), assurant ainsi un haut degré de transparence.

Cette analyse met en lumière le degré d'utilisation des pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises tchadiennes, tout en comparant leurs forces et faiblesses par rapport à celles des entreprises du Cameroun, du Sénégal, et de la France. Bien que des progrès notables aient été réalisés dans des domaines tels que la budgétisation et la communication interne, des lacunes subsistent, notamment en ce qui concerne la formalisation des stratégies, l'utilisation de tableaux de bord stratégiques, et les pratiques de reporting.

Des études telles que celles de Otley (1999)[579] montrent que la mise en place de stratégies clairement définies et la formalisation des processus de contrôle sont essentielles pour garantir l'efficacité organisationnelle. De plus, les travaux de Kaplan et Norton (1996.op.cit.) soulignent que l'adoption de tableaux de bord stratégiques permet aux entreprises de mieux aligner leurs activités avec leurs objectifs stratégiques, favorisant ainsi une prise de décision éclairée et proactive.

578 Nguimkeu, D., et al. (2021). Pratiques de contrôle de gestion au Cameroun : état des lieux et perspectives. Revue Africaine de Management, 12(3), 45-67

579 Otley, D. (1999). "Performance management: A framework for management control systems research." Management Accounting Research, 10(4), 363-382

Pour améliorer leur efficacité et leur compétitivité, il est crucial que les entreprises tchadiennes adoptent une approche plus structurée et systématique en matière de contrôle de gestion, intégrant des outils modernes et des pratiques rigoureuses. Comme l'indique Krumwiede (1998)[580], une mise à jour des systèmes de contrôle qui embrasse à la fois des indicateurs financiers et non financiers se révélera bénéfique pour l'adaptation aux nouvelles dynamiques du marché.

Une telle évolution pourrait renforcer la résilience des entreprises face aux défis du marché et leur permettre de mieux saisir les opportunités de croissance. En effet, selon Neely et al. (2002)[581], une approche intégrée du contrôle de gestion aide les organisations à naviguer efficacement dans des environnements concurrentiels en constante évolution, ce qui est essentiel pour assurer leur pérennité et leur succès à long terme.

En résumé, pour que les entreprises tchadiennes puissent améliorer leur positionnement sur le marché, elles doivent investir dans l'amélioration de leurs pratiques de contrôle de gestion, s'inspirant des meilleures pratiques observées dans des marchés plus matures.

2. L'examen critique des mécanismes de pilotage de la performance des entreprises

L'examen est un benchmarking entre les résultats de l'étude au Tchad et des études similaires au Cameroun, au Sénégal et en France. Il a été pris en compte, les similitudes et les différences en matière de rattachement des services de contrôle de gestion, d'implantation sectorielle et de perception des fonctions de contrôle pour l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion au Tchad.

2.1. Le rattachement des services de contrôle de gestion

Au Tchad, 85% des services de contrôle de gestion sont rattachés à la direction générale, ce qui souligne leur rôle stratégique. En revanche, au Cameroun, une étude menée par Owona et Ngah (2017)[582] indique qu'environ 60 % des services de contrôle financier ou de gestion sont également rattachés à la direction générale, mais une part significative est sous la direction financière, souvent due à des préoccupations de gestion des coûts dans un contexte où l'efficacité opérationnelle est

580 Krumwiede, K. (1998). The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Role of the Management Accountant. Management Accounting Quarterly, 3(3), 23-30

581 Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2002). Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda. International Journal of Operations & Production Management, 22(11), 1224-1260

582 Owona, F. D., & Ngah, S. A. (2017). "The Role of Management Control Systems in the Performance of SMEs in Cameroon." International Journal of Business Management and Administration, 2(1), 10-19

prioritaire. Ce constat rejoint les résultats de notre étude, mais avec une proportion moins marquée de rattachement à la direction générale.

Au Sénégal, l'étude de Sy et Ndoye (2019)[583] révèle que 75 % des services de contrôle de gestion sont rattachés à la direction générale, bien qu'une tendance vers une spécialisation accrue ait été notée, avec certains services étant intégrés à des départements spécifiques comme la finance ou l'audit interne. Ce phénomène peut fragiliser l'efficacité des décisions stratégiques, comme l'indiquent Ahrens et Chapman (2007.op.cit.). En France, les travaux de Ferreira et Otley (2009)[584] montrent un rattachement quasi total (90 %) à la direction générale, ce qui reflète une pratique bien établie et une valorisation forte du contrôle de gestion dans le cadre stratégique des entreprises.

Dans le secteur public, la présente étude affiche un taux de rattachement de 19,15 % de services de contrôle de gestion à la direction générale, tandis qu'au Cameroun, les travaux de Zérah et Kengne (2020)[585] montrent des chiffres légèrement supérieurs, avec environ 25 % des entreprises publiques intégrant ces services à la direction générale. Au Sénégal, les données de Diallo (2021) [586] indiquent que les entreprises publiques est également en retard par rapport aux multinationales, mais se rapproche des 30 % de rattachement de services de contrôle de gestion à la direction générale. En France, cependant, les entreprises publiques bénéficient de structures de contrôle de gestion bien établies rattachées à la direction générale, atteignant jusqu'à 80 %, en raison d'un cadre réglementaire plus robuste, favorisant une gestion plus rigoureuse des ressources publiques (Ferreira et Otley, 2009.op.cit.).

En ce qui concerne le secteur privé, la présente étude montre une donnée alarmante. Car seules 7% des entreprises rattachent leur service de contrôle à la direction générale, tandis que le Cameroun se trouve à environ 15 %, comme le notent Owona et Ngah (2017.op.cit.). Le Sénégal, quant à lui, affiche une légère amélioration avec près de 25 % d'entreprises privées intégrant ces services de contrôle de gestion à la direction générale (Sy et Ndoye, 2019)[587]. En France, la majorité des

583 Sy, O., & Ndoye, M. (2019). "Adoption des systèmes de contrôle de gestion au Sénégal : défis et opportunités." Revue africaine de gestion des affaires, 13(3), 45-59
584 Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The role of performance management systems in the management of strategy: A systematic literature review. European Management Journal, 27(3), 223-237
585 Zérah, S., & Kengne, L. K. (2020). "Systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Cameroun : une analyse empirique." Revue de gestion africaine, 21(2), 151-167
586 Diallo, A. (2021). "The Impact of Management Control Systems on Organizational Performance in Senegal." International Journal of Economics and Management Sciences, 10(4), 1-8
587 Sy, O., & Ndoye, M. (2019). "Adoption des systèmes de contrôle de gestion au Sénégal : défis et opportunités."

entreprises privées ont intégré des services de contrôle de gestion à la direction générale, atteignant environ 85 %, selon Ferreira et Otley (2009.op.cit.). Cela qui met en lumière les différences fondamentales en matière de reconnaissance de l'importance du contrôle de gestion au sein des divers contextes économiques.

2.2. L'existence d'un service de contrôle de gestion

Au Tchad, la méfiance envers les procédures de contrôle est particulièrement marquée dans le secteur commercial. En effet, seulement 13,51 % des entreprises disposent de ces services, ce qui témoigne d'une réticence significative à l'égard des systèmes de contrôle. En revanche, au Cameroun, 60% des entreprises disposent des services de contrôle de gestion selon les résultats d'une étude menée par Zérah et Kengne (2020)[588].

Cependant, il est intéressant de constater qu'au Sénégal, la perception des systèmes de contrôle commence à évoluer. Bien qu'un certain intérêt croissant pour l'intégration de ces systèmes soit visible, des résistances persistent. D'après les travaux de Diallo (2021)[589], environ 30 % des entreprises sénégalaises continuent de percevoir les systèmes de contrôle comme de simples formalités administratives, plutôt que comme des instruments potentiels d'amélioration de leur performance.

En France, cependant, la perception des systèmes de contrôle de gestion est généralement positive, ces systèmes étant perçus comme essentiels pour la performance organisationnelle. Les entreprises françaises investissent dans des formations et des technologies destinées à améliorer le contrôle de gestion, comme l'indique Ferreira et Otley (2009)[590]. Cette différence de perception entre le Tchad, le Cameroun et la France souligne une maturité différente dans l'adoption de ces pratiques.

Cette analyse comparée met en évidence des disparités significatives entre le Tchad, le Cameroun, le Sénégal et la France en ce qui concerne le rattachement des services de contrôle de gestion, leur implantation sectorielle et la perception des fonctions de contrôle. Tandis que les entreprises tchadiennes semblent encore en phase d'apprentissage ou de sensibilisation, celles des pays

Revue africaine de gestion des affaires, 13(3), 45-59

588 Zérah, S., & Kengne, L. K. (2020). "Systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Cameroun : une analyse empirique." Revue de gestion africaine, 21(2), 151-167

589 Diallo, A. (2021). "The Impact of Management Control Systems on Organizational Performance in Senegal." International Journal of Economics and Management Sciences, 10(4), 1-8

590 Otley, D. (2009). Performance management: a framework for management control systems research. Management Accounting Research, 20(2), 121-136

comme le Cameroun et le Sénégal ont une avance sur le Tchad. La France montre une intégration avancée et reconnue des systèmes de contrôle. Ces différences suggèrent que des efforts sont nécessaires dans les entreprises tchadiennes pour promouvoir une culture du contrôle de gestion plus proactive et intégrée, s'inspirant des modèles plus aboutis observés dans d'autres pays. Une sensibilisation accrue sur les apports du contrôle de gestion à la croissance des entreprises et un investissement dans les compétences sont nécessaires pour intervention efficace.

Le chapitre 4 portant sur l'approche quantitative adoptée pour analyser les pratiques de contrôle de gestion (CG) au sein des entreprises a permis de dégager plusieurs points clés, éclairant ainsi les dynamiques organisationnelles en jeu. Cette démarche repose sur des fondements théoriques solides, confirmés par des auteurs influents dans le domaine.

Tout d'abord, la validation des hypothèses s'est révélée être un aspect central de cette analyse. L'enquête confirmatoire a non seulement validé différentes hypothèses concernant l'impact des caractéristiques des entreprises sur l'efficacité des pratiques de CG, mais elle corrobore également les travaux d'Anthony et Govindarajan (2007.op.cit.). Ceux-ci soutiennent que des éléments tels que la taille de l'entreprise, son secteur d'activité, et son niveau de professionnalisation sont des déterminants cruciaux des méthodes de contrôle appliquées. Ces résultats soulignent ainsi l'importance d'adapter les pratiques de CG en fonction du contexte organisationnel spécifique, une nécessité qui ne peut être ignorée.

Ensuite, l'interdépendance des différents outils de contrôle a été soigneusement examinée. L'analyse des instruments et de certains facteurs a révélé des corrélations significatives entre diverses pratiques de CG. Cela renforce l'idée, défendue par Hopwood (1972)[591] et Otley (1999.op.cit.), selon laquelle une approche systémique est essentielle pour appréhender l'efficacité collective des dispositifs de contrôle. Cette observation indique qu'il est impératif d'adopter une vision intégrée des pratiques plutôt que de les examiner isolément, afin d'optimiser leur performance globale.

591 Hopwood, A. G. (1972). "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation." Journal of Accounting Research, 10, 156-182

De plus, les informations pratiques issues des analyses des mécanismes de contrôle de gestion sont particulièrement révélatrices. Elles ont mis en lumière des facteurs déterminants susceptibles d'aider les entreprises à améliorer leurs systèmes de CG. Cette contribution pratique s'aligne avec les recommandations de Simons (1995.op.cit.), qui plaide pour que les gestionnaires utilisent des outils appropriés pour piloter efficacement leurs performances. Ces informations se révèlent donc précieuses pour les décideurs cherchant à instaurer des pratiques de CG plus performantes.

En outre, il est essentiel de considérer les implications de cette approche pour la recherche future. Le bilan réalisé ouvre la voie à de nouvelles investigations, en résonance avec les réflexions de Malmi et Brown (2008)[592] sur l'intégration des outils de CG dans la stratégie organisationnelle. Il serait pertinent d'explorer, à travers des études complémentaires, d'autres dimensions non prises en compte dans cette analyse, telles que des facteurs contextuels ou culturels qui pourraient également influencer les pratiques de contrôle. Cela permettrait d'élargir la compréhension des mécanismes en œuvre et d'ajuster les recommandations aux réalités locales.

En résumé, cette approche quantitative met en évidence l'importance de l'adaptation des pratiques de contrôle de gestion aux caractéristiques spécifiques des entreprises. Cette adaptation est essentielle pour garantir que les systèmes de contrôle soient non seulement pertinents, mais aussi efficaces dans leur mise en œuvre. C'est donc un impératif pour les entreprises souhaitant optimiser leurs performances et naviguer avec succès dans des environnements en constante évolution.

592 Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). "Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions." Management Accounting Research, 19(3), 287-300

CONCLUSION GENERALE

La recherche sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes a permis d'explorer en profondeur ces pratiques au sein des entreprises enquêtées, révélant à la fois les défis significatifs et les opportunités qui caractérisent ce domaine important pour la performance organisationnelle. À travers une démarche méthodologique alliant approches quantitatives et qualitatives, un état des lieux détaillé des pratiques de contrôle de gestion en vigueur, des facteurs de contingence influençant leur mise en œuvre, ainsi que des mécanismes de diffusion de ces techniques au sein du tissu économique national ont été établis.

L'objectif de cette recherche était d'analyser les forces et les faiblesses du système de contrôle de gestion au sein des entreprises participantes à l'étude, tout en tirant des conclusions significatives. Les résultats ont révélé que l'application du contrôle de gestion varie considérablement selon les types d'entreprises, qu'il s'agisse de multinationales, d'entreprises familiales ou d'entités publiques. Cette variabilité est corroborée par les travaux de Cummings et Wilson (2003)[593], qui soulignent l'impact du contexte organisationnel sur l'adoption de pratiques de contrôle de gestion.

Dans cette perspective, les intérêts, les limites, ainsi que les perspectives des approches exploratoires et confirmatoires de cette thèse sont exposés. L'analyse des résultats a mis en lumière plusieurs points essentiels.

Premièrement, les résultats de l'enquête ont montré que les pratiques de contrôle de gestion varient considérablement d'un type d'entreprises à un autre, souvent déterminées par des facteurs contextuels tels que la taille et la nature de l'entreprise, le secteur d'activité, le niveau de formation des dirigeants et employés, etc., comme l'indiquent les recherches de Henri (2006)[594] sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance des entreprises.

Deuxièmement, l'enquête a révélé un retard certain dans l'adoption de méthodes modernes de contrôle, souvent aggravé par un manque d'expertise et de formation au sein des équipes de direction. Cette lenteur dans l'implémentation des techniques modernes de de contrôle de gestion constitue un obstacle majeur à l'amélioration de la performance des entreprises tchadiennes, une

593 Cummings, T. G., & Wilson, J. M. (2003). Organizational development and change. Sage Publications
594 Henri, J. F. (2006). Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective. Journal of Management, 32(6), 96-118

observation qui trouve écho dans les travaux d'Ahrens et Chapman (2007)[595] sur les implications de la culture organisationnelle sur les systèmes de contrôle de gestion.

La manière dont les méthodes de contrôle de gestion ont été introduites dans le pays, notamment par le biais d'interventions des professionnels de contrôle de gestion, des associations d'entrepreneurs, les réseaux sociaux, etc., a été aussi relevé par les résultats de l'enquête. Ces canaux de diffusion, bien que présents, sont souvent marqués par une faible efficacité, exacerbée par le manque de collaboration entre les différents acteurs économiques. Les études de McCahery et Vermeulen (2016)[596] soulignent l'importance de la collaboration entre les parties prenantes pour une mise en œuvre efficace des pratiques de gestion.

L'étude qualitative a constitué une étape essentielle dans l'analyse des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Les résultats partiels obtenus ont permis de généraliser certains aspects, transformant les propositions initiales en hypothèses testées lors de la phase quantitative. Certaines hypothèses formulées ont mis en évidence des situations que les entretiens qualitatifs n'ont pas réussi à faire ressortir clairement, un constat également rapporté par Schwandt et Morse (2006)[597] concernant les limites des approches qualitatives dans l'identification des besoins organisationnels. Les résultats de l'enquête ont révélé que les pratiques de contrôle de gestion sont encore largement sous-développées dans les entreprises familiales privées en comparaison avec les entreprises étrangères. Un aspect déterminant du fonctionnement des entreprises privées et publiques dans une économie tchadienne en développement est que tant les employés que les dirigeants manquent souvent d'une culture solide des systèmes de pilotage. Cela est corroboré par les travaux de Bruns et Ng (2000)[598] sur le besoin d'une éducation appropriée dans les systèmes de contrôle de gestion. L'expérience limitée des dirigeants d'entreprises entrave leur capacité à améliorer leur travail et les outils techniques qu'ils utilisent. Ils se retrouvent ainsi coincés dans des opérations routinières et acquièrent une compréhension superficielle des outils

595 Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management Accounting as a Practice." Accounting, Organizations and Society, 32(1-2), 1-27

596 McCahery, J. A., & Vermeulen, E. P. M. (2016). Corporate Governance of Financial Institutions. Oxford University Press

597 Schwandt, T. A., & Morse, R. S. (2006). Validity and trustworthiness in qualitative research. In D. L. Stufflebeam, G. F. Madaus, & T. Kellaghan (Eds.), Evaluation Models: Viewpoints on Educational and Human Services Evaluation (pp. 319-342). Kluwer Academic Publishers

598 Bruns, W. J., & Ng, J. (2000). The role of management control systems in improving firm performance. Research in Management Accounting, 6, 169-193

sans capacité de développement. De plus, une confiance excessive est parfois placée dans les instruments de gestion en raison d'un niveau de formation souvent insuffisant. Il en résulte que les outils et techniques de contrôle de gestion progressent lentement au Tchad.

Réaliser le bilan de l'approche qualitative implique donc de considérer ses intérêts ainsi que ses limites. Comme l'a souligné Maxwell (2012)[599]., comprendre les dynamiques contextuelles et subjectives des pratiques de contrôle de gestion permet d'affiner les modèles théoriques et d'apporter des recommandations plus adaptées aux réalités spécifiques du terrain.

L'analyse des intérêts et des limites de l'étude qualitative sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes révèle des éléments importants pour comprendre ce domaine complexe. Tout d'abord, l'expertise pluridisciplinaire de l'équipe de recherche, composée de sept experts aux compétences variées en finance, ressources humaines et management, a permis une approche riche et nuancée. Selon Denzin et Lincoln (2018)[600]., la diversité des perspectives est essentielle pour obtenir une vision globale des enjeux rencontrés par les entreprises, enrichissant ainsi les résultats de l'étude.

Par ailleurs, l'approfondissement des données grâce à des entretiens et des observations sur le terrain a été particulièrement bénéfique. Ce type de méthode qualitative permet de recueillir des données détaillées qui révèlent non seulement les perceptions des acteurs, mais aussi les défis spécifiques liés aux pratiques de contrôle de gestion. Creswell (2013)[601] souligne l'importance de cette approche dans la compréhension des dynamiques organisationnelles, permettant d'identifier des aspects souvent négligés dans les études quantitatives.

L'adaptation au contexte local est également un point fort de cette recherche. En se concentrant sur dix entreprises tchadiennes, l'enquête tient compte des réalités culturelles et économiques qui influencent les pratiques de contrôle de gestion. Cette contextualisation est renforcée par les travaux de Geertz (1973)[602], qui plaident pour une compréhension profonde des contextes locaux dans l'analyse des comportements organisationnels.

599 Maxwell, J. A. (2012). Qualitative Research Design: An Interactive Approach. SAGE Publications
600 Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2018). The Sage handbook of qualitative research. Sage Publications
601 Creswell, J. W. (2013). Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches. Sage Publications
602 Geertz, C. (1973). The interpretation of cultures: Selected essays. Basic Books

Les échanges avec les responsables d'entreprise ont également permis d'identifier des meilleures pratiques, qui peuvent servir de modèles pour d'autres organisations. L'identification de telles pratiques est soutenue par les recherches de Pfeffer et Sutton (2006)[603], qui affirment que l'apprentissage des exemples positifs au sein du secteur peut conduire à des améliorations significatives en matière de gestion.

Cependant, ces forces coexistent avec certaines limites inhérentes à l'étude qualitative. La taille réduite de l'échantillon, limitée à seulement dix entreprises, restreint la capacité à généraliser les résultats à l'ensemble du paysage entrepreneurial tchadien. Cette contrainte est reconnue par Ritchie et Lewis (2003)[604], qui notent que des échantillons plus larges sont souvent nécessaires pour une portée analytique plus large.

De plus, la subjectivité des données constitue un risque potentiel. Les biais des experts et des participants aux entretiens pourraient influencer les résultats, remettant ainsi en question la validité des conclusions. Cette préoccupation est partagée par Patton (2015)[605], qui souligne que la subjectivité doit être prise en compte lors de l'interprétation des résultats qualitatifs.

Les ressources et le temps nécessaires pour mener une étude qualitative représentent également un défi. Comme l'indiquent Marshall et Rossman (2016)[606], la recherche qualitative exige un investissement conséquent pour collecter et analyser les données, ce qui limite souvent l'extension de l'étude à un plus grand nombre d'entreprises.

En outre, les difficultés de mesure des résultats qualitatifs compliquent la mise en relation avec des indicateurs de performance. Miles et Huberman (1994)[607] évoquent cette difficulté, soulignant que la quantification des résultats qualitatifs est souvent un enjeu majeur pour les chercheurs.

Enfin, l'utilisation d'un échantillonnage non aléatoire risque d'introduire des biais et de ne pas refléter la diversité des pratiques de contrôle de gestion présentes dans tous les secteurs d'activité

603 Pfeffer, J., & Sutton, R. I. (2006). Hard facts, dangerous half-truths, and total nonsense: Profiting from evidence-based management. Harvard Business Review Press
604 Ritchie, J., & Lewis, J. (2003). Qualitative research practice: A guide for social science students and researchers. Sage Publications
605 Patton, M. Q. (2015). Qualitative research & evaluation methods: Integrating theory and practice. Sage Publications
606 Marshall, C., & Rossman, G. B. (2016). Designing qualitative research. Sage Publications
607 Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). Qualitative data analysis: An expanded sourcebook. Sage Publications

au Tchad. Cette observation est appuyée par la littérature sur l'échantillonnage (Babbie, 2010)[608], qui recommande l'importance de techniques d'échantillonnage rigoureuses pour garantir la représentativité des résultats.

En somme, l'approche qualitative adoptée dans cette étude, menée par une équipe pluridisciplinaire auprès de dix entreprises, offre des perspectives précieuses sur les pratiques de contrôle de gestion dans le contexte tchadien. Les informations obtenues permettent d'éclairer les défis et les opportunités auxquels font face les entreprises. Toutefois, il est essentiel de reconnaître les limites de cette méthodologie et de considérer l'intégration d'études quantitatives complémentaires pour obtenir une vision plus globale et généralisable des pratiques de contrôle de gestion dans le pays.

L'étude quantitative réalisée via un questionnaire s'est articulée autour de la question centrale suivante : Quelles sont les pratiques de contrôle de gestion adoptées par les entreprises tchadiennes, leur impact sur la performance globale, les défis rencontrés, les perceptions des acteurs concernés et les améliorations possibles pour optimiser ce contrôle ?

L'administration du questionnaire aux entreprises, conformément à notre méthodologie, a permis de conduire des analyses typologiques avec segmentation des populations, d'affiner la description et l'explication des styles de contrôle de gestion observés dans les entreprises tchadiennes, ainsi que de réaliser des inférences statistiques. Plusieurs propositions issues des entretiens exploratoires ont été validées lors de l'étude quantitative, ce qui a contribué à caractériser et à classifier les pratiques de contrôle de gestion identifiées. Les questions générales incluses dans l'étude confirmatoire ont été formulées de manière à étudier les hypothèses de départ. Pour remédier aux limites des études qualitatives, ces hypothèses ont été traduites en question précises, fermées et faciles à répondre afin de garantir un taux de retour élevé des questionnaires. Les principales questions posées pour diagnostiquer les configurations de contrôle de gestion étaient les suivantes :

Quelles sont les pratiques de contrôle de gestion actuellement adoptées par les entreprises tchadiennes ?

Comment ces pratiques influent-elles sur la performance globale des entreprises tchadiennes ?

608 Babbie, E. (2010). The practice of social research. Cengage learning

Quels défis spécifiques les entreprises tchadiennes rencontrent-elles dans la mise en œuvre de ces pratiques ?

Quelles sont les perceptions des différents acteurs (contrôleurs de gestion, directeurs, employés, etc.) concernant l'efficacité des outils de contrôle de gestion utilisés ?

Quelles améliorations peuvent être apportées aux pratiques actuelles pour optimiser le contrôle de gestion ?

Ces questions principales de l'enquête quantitative s'inscrivent dans le cadre des interrogations principales exposées dans la section méthodologique. L'étude des pratiques de contrôle de gestion au Tchad révèle une dynamique intéressante, mettant en avant à la fois les forces et les limites de l'approche quantitative.

En impliquant un large échantillon de 134 entreprises, cette recherche présente des résultats significatifs qui offrent un aperçu précieux des pratiques en place. Un des atouts majeurs de cette approche est la capacité à dégager des tendances à partir de données quantifiables, comme le souligne Becker et Huselid (1998)[609], qui insistent sur l'importance d'une analyse rigoureuse pour l'optimisation de la performance organisationnelle. Utilisant des outils tels qu'IRaMuTeQ et SPSS, l'analyse statistique devient robuste, permettant de tester diverses hypothèses concernant le contrôle de gestion. Cependant, cette analyse quantitative s'accompagne de certaines limites.

Comme le soulignent Denzin et Lincoln (2011)[610], la rigidité des questions peut nuire à la profondeur des réponses. Par conséquent, des nuances importantes liées aux contextes spécifiques des entreprises peuvent être omises, rendant les conclusions parfois trop simplistes. De plus, le biais de réponse est une préoccupation, car les participants pourraient privilégier des réponses socialement acceptables, ce qui pourrait fausser les résultats obtenus. Jensen et Meckling (1976) [611]évoquent également cette problématique de l'alignement des intérêts, un élément important dans l'évaluation des pratiques de contrôle de gestion.

609 Becker, B. E., & Huselid, M. A. (1998). "High performance work systems and firm performance: A synthesis of research and managerial implications." Research in Personnel and Human Resources Management, 16, 53-101
610 Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). The Sage Handbook of Qualitative Research. Sage Publications
611 Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360

Pour que les résultats de cette recherche soient pleinement exploitables, il est judicieux de marier les résultats quantitatifs avec des approches qualitatives, permettant ainsi une compréhension plus nuancée des perceptions et des attitudes des entreprises face au contrôle de gestion. Cette approche combinée enrichirait significativement l'analyse, rendant compte des réalités complexes du tissu entrepreneurial tchadien.

Les apports de cette recherche se déclinent en trois points clés qui méritent attention. Premièrement, l'inventaire des facteurs de contingence du contrôle de gestion met en lumière la diversité des pratiques et des mécanismes de diffusion au sein des entreprises tchadiennes. Deuxièmement, trois idéaux-types de contrôle de gestion adaptés au contexte tchadien ont été proposés, confirmant les travaux de Mintzberg (1979)[612] sur les configurations organisationnelles. Enfin, l'élaboration d'une typologie visant à expliquer la pratique du contrôle de gestion dans un environnement en développement, tel que le Tchad, représente une avancée significative.

Les résultats statistiques témoignent de l'existence de cercles de partenariat qui jouent un rôle déterminant dans la diffusion des techniques de contrôle de gestion. Les résultats montrent qu'il existe un certain délai dans l'adoption de ces nouvelles méthodes, influencé par divers facteurs de contingence. Parmi ceux-ci, il convient de noter le manque d'expérience des dirigeants et l'absence de contrôleurs de gestion spécialisés dans la plupart des entreprises tchadiennes. Rogers (2003) [613]souligne que l'adoption des innovations dépend souvent de tels facteurs contextuels.

À la lumière de résultats obtenus de l'étude, plusieurs recommandations destinées à améliorer la performance des entreprises tchadiennes sont formulées. Tout d'abord, il est important d'optimiser la performance des petites et moyennes entreprises (PME) privées locales, souvent caractérisées par une organisation interne déficiente. Comme le mentionne Anthony (1965)[614], l'absence de systèmes de contrôle formalisés peut freiner leur développement. Renforcer ces compétences internes passe par l'externalisation de services spécialisés dans le contrôle de gestion, permettant un gain de performance significatif.

612 Mintzberg, H. (1979). The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
613 Rogers, E.M. (2003). Diffusion of Innovations (5th ed.). Free Press
614 Anthony, R.N, (1965): Planning and control systems, Aframework for analysis, Boston, Business of Research, Havard Business School

Pour les entreprises sans gestion formalisée, il est essentiel d'introduire des structures adaptées. À cet égard, des étapes claires doivent être suivies : une planification stratégique cohérente, une structure organisationnelle appropriée et un contrôle systématique. Dans les entreprises relativement formalisées, comme le souligne Becker et Huselid (1998)[615], il est primordial de créer des départements autonomes de contrôle de gestion, favorisant ainsi une meilleure supervision et réactivité face aux défis opérationnels.

Quant aux entreprises publiques, elles doivent évoluer pour garantir leur pérennité et leur rentabilité. La privatisation, couplée à une dissociation entre gestion et propriété, peut permettre d'instaurer des pratiques de contrôle de gestion adaptées. Cela rejoint les recommandations de Denzin et Lincoln (2011)[616], qui soulignent l'importance d'un encadrement professionnel dans la gestion d'entités publiques pour éviter les dérives politiques.

En somme, cette thèse contribue à une meilleure compréhension des enjeux liés aux pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes. Elle offre des pistes concrètes pour améliorer les pratiques existantes tout en soulignant la nécessité d'investir dans la formation et le développement des compétences en contrôle de gestion. L'engagement des dirigeants à promouvoir une culture axée sur la performance et la transparence sera déterminant pour renforcer la compétitivité des entreprises tchadiennes. Par conséquent, la poursuite de recherches dans ce domaine s'avère essentielle, afin d'accompagner l'évolution des pratiques de contrôle de gestion et de répondre aux défis d'un environnement économique en mutation rapide.

615 Becker, B. E., & Huselid, M. A. (1998). "High performance work systems and firm performance: A synthesis of research and managerial implications." Research in Personnel and Human Resources Management, 16, 53-101
616 Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). The Sage Handbook of Qualitative Research. Sage Publications

Bibliographie

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

A. Burland & Y, Dupuy, (2009) : Pérennité organisation et contrôle de gestion. Dans revue française de gestion 2009/2, n°192, P.167-176.

Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. Accounting, Organizations and Society, 24(3), 189-204.

Acharya, V. V., Almeida, H., & Campello, M. (2013). Aggregate Risk and the Choice between Trade Credit and Bank Financing. Journal of Financial Economics, 108(1), 244-262.

Acharya, V. V., Almeida, H., & Campello, M. (2013). Aggregate risk and the choice between cash and lines of credit. Journal of Financial Economics, 109(1), 71-88.

Acs, Z. J., & Audretsch, D. B. (2010). Innovation and entrepreneurship: A policy approach. United Nations University Press

Adler, N. J. (2014). From “Best Practices” to “Best Fit”: The Role of Diversity in Leadership. In The SAGE Handbook of Leadership (pp. 369-382). SAGE Publications

Adler, P. S., & Borys, B. (1996). "Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive." Administrative Science Quarterly, 41(1), 61-89.

African Development Bank. (2020). Barrières non tarifaires et commerce en Afrique.

Agyemang, G. & Broadbent, J. (2011). "The Role of Management Control in the Reform of Public Sector Organizations: A case study of a public sector organization". International Journal of Public Sector Management, 24(1), 41-62.

Ahn, H. (2001). "Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report." Long Range Planning, 34(4), 441-461.

Ahrens T., Dent J. F. (1998), "Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research", Journal of Management Accounting Research, vol. 10, pp. 1-39.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting, control and variance: a review of empirical research. Accounting & Business Research, 34(2), 99-104.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management Accounting as a Practice." Accounting, Organizations and Society, 32(1-2), 1-27.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management Control Systems: A Review of Their Development." Accounting, Organizations and Society, 32(1-2), 129-145.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management control systems: A review of their contemporary use." In Handbook of Management Accounting Research (Vol. 2, pp. 1015-1045). Elsevier.

Aidan O. Mahony & John Doran, (2008): The Changing Role of Management Accountants; Evidence from the Implementation of ERP Systems in Large Organisations, s. d; Vol.3, N°8.

Alazard et Sabine, (2004) : contrôle de gestion, DECF, collection expert Sup, 725p, 6ème éd

ALAZARD et Sabine, (2004) : Contrôle de gestion, les outils de la gestion budgétaire, 2004, P.282-298.

Alazard.C & C.Perari, (2004) : Contrôle de gestion, Manuel & Application, DECF 7, P.283-284

Aldrich, H. E., & Ruef, M. (2006). Organizations Evolving. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Alexandrenne L, 1997 : Libération de l'économie sénégalaise : enjeux, limites, finalités. N°2, revue du conseil économique et social.

Amato, L. H., & Wilder, R. P. (1985). "The Effects of Firm Size on the Survival of Business Enterprises". Journal of Small Business Management, 23(3), 37-46.

Amin, M., & Ousmane, A. (2020). Les dynamiques de l'entrepreneuriat au Tchad : Un aperçu des secteurs public et privé. Journal des Études Économiques.

Anderson & Lanen, (1999): Economic transition strategy and evolution of management accounting practices: the case of india. Accounting organizations and society, Elsevier, Vol.24, p379-412

Anderson, J. C., & Narus, J. A. (1990). "A Model of Distributor Firm and Manufacturer Firm Working Partnerships." Journal of Marketing, 54(1), 42-58.

Angot J., Milano P. (2003), "Comment lier concepts et données ?" In Méthodes de recherche en management, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 169-187.

Ansoff, I. (1965). Corporate Strategy: An Analytical Approach to Business Policy for Growth and Expansion. New York : McGraw-Hill.

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

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. 12th edition. McGraw-Hill.

Anthony, R.N, (1988): The management control fonction, the Havard Business School press, Trad. Fr. (1993). La fonction contrôle de gestion, publication, Paris.

Ardoin et Jordan, (1979) : Le contrôleur de gestion, Flammarion, Paris.

Argyris, C. (1973). Some Limitations of the Effectiveness of Control Systems. Management Science, 19(4), 498-507.

Argyris, C. (2000). Conseils erronés et le piége de la gestion : comment les managers peuvent savoir quand ils reçoivent de mauvais conseils. Oxford Univerty Press.

Armstrong, J. S. (2006). Statistics in business: A Bayesian perspective. Business and Economic Statistics Section, 1-14

Armstrong, M. (2006). A Handbook of Human Resource Management Practice. Kogan Page.

Ashton, D., & Haffner, J. (2005). "The role of the management accountant: A study of the changing environment." Management Accounting Research, 16(1), 1-22.

Askarany, D., & Smith, M. (2008). The Impact of a Change in Business Strategy on Accounting Systems on the Effectiveness of Performance Measurement. Journal of Business Research, 61(11), 1117-1125.

Astrachan, J. H., & Shanker, M. C. (2018). "Family Businesses' Contribution to the U.S. Economy: A Closer Look." Family Business Review.

Azzouzi, S. (2017). Interopérabilité des systèmes de contrôle de gestion : Un enjeu pour les entreprises marocaines. Revue des Sciences de Gestion, 10(2), 60-75.

B.Wade (2019) : les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal : une analyse de l'effet-taille, V.3, n°4.

Babbie, E. (2010). The practice of social research. Cengage learning.

Bachir Wade, (1992) : La crise de financement de la PME au Sénégal, Revue internationale PME, vol.5, n°3-4, P.49-60.

Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2020). "Developing Management Control Systems: The Role of SMEs." Journal of Small Business Management.

Baird, K., & Sullivan, S. (2003). The Influence of Management Control Systems on Organizational Performance. Accounting & Finance Research, 13(1), 20-32.

Baird, K., Hu, Y., & Reeve, R. (2004). Management Control Practices in the Australian Manufacturing Sector. Aust. J. Manag., 29(1), 89-106

Bampoky B et Meyssonnier F (2012) : L'instruement du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises. Revue de recherches en sciences de gestion-management sciences-Ciencias de gestion, n°92,p.59-80.

Bampoky Boniface, (2013) : La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : Discussions de la typologie de Lambert & Sponem, Revue du contrôle de comptabilité et de l'audit, n°2, P.112-141.

Bampoky, B. (2011). Modélisation et analyse des systèmes complexes. Paris : Éditions L'Harmattan

Banque mondiale. (2007). World Development Report 2007: Development and the Next Generation.

Banque Mondiale. (2020). Analyse du secteur des infrastructures.

Banque Mondiale. (2021). Tchad - Évaluation de la vulnérabilité économique.

Bardin, L. (2013). Analyse de contenu. Presses Universitaires de France.

Barlow, K., & Pohl, M. (2021). "Public-Private Partnerships: A Strategic Option for SMEs." International Journal of Business and Economics.

Baruch, Y. (2001). "Employability: A key driver in careers management." Journal of Organizational Behavior, 22(6), 623-644.

Baruch, Y. (2001). Employability: A Key Note on the New Frontier. International Journal of Management Reviews, 3(1), 11-25.

Baumard P., Donada C.,Ibert J. et Xuereb J.-M. (2003) : La collecte des données et la gestion de leurs sources, In Méthodes de recherche en management, dir. R.-A. Thiétart, Paris, Dunod, pp224-256.

Béatrice Grandguillot & Francis Grandguillot (2002) : La comptabilité de gestion : coûts complets et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et coût cible, analyse des écarts. Collection les Zooms, 23ème éd, 2002.

Beck, T., & Demirgüç-Kunt, A. (2006). "Small and Medium-Size Enterprises: Access to Finance as a Growth Constraint". Journal of Banking & Finance, 30(11), 2931-2943.

Becker, B. E., & Huselid, M. A. (1998). "High performance work systems and firm performance: A synthesis of research and managerial implications." Research in Personnel and Human Resources Management, 16, 53-101.

Becker, G. S. (1964). Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education. National Bureau of Economic Research.

Becker, G. S. (1993). Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education. University of Chicago Press.

Bellot J.-M, 1988 : petites et moyennes entreprises au Sénégal : quelques cas de success stories, Grenoble, IREP Developement, Cahier 26, mars.

Benali, M. (2021). La transformation digitale et son impact sur le contrôle de gestion au Maroc.

Benali, R. (2019). Alignement stratégique du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. Revue Marocaine de Gestion, 7(3), 25-41.

Bennett, R. J., & Robson, P. J. A. (2004). The role of business advice in SME growth and innovation. International Small Business Journal, 22(3), 321-338

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.

Berger, A. N., & Udell, G. F. (1998). The economics of small business finance: The roles of private Berliner C. et Brimson J, (1988): Cost management for today's advanced manufacturing, Havard Business School Press, Boston

Bernard Auge., Gerald Naro, (2011) : le contrôle budgétaire des centres de revenus et de profit : les écarts sur CA, de marge sur CA et de résultat, P.171-195

Bernstein, E., Turban, S., & Schneider, E. F. (2018). The Impact of the Physical Workspace on Team Collaboration. Harvard Business Review.

Bescos, P, (2002) : Les enjeux actuels et les compétences futures de la fonction gestion-finance, finance contrôle, audit, vol.13, n°1, pp.87-106.

Besson, P, (1999) : les ERP à l'épreuve de l'organisation, systèmes d'information et management, vol.4, n°4, p.21-51.

Bhide, A. (2000). The Origin and Evolution of New Businesses. Oxford University Press.

Bhimani, A. (2003). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press.

Bhimani, A. (2003). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press.

Bhimani, A. (2003). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press.

Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Performance Management: A Global Perspective.

Bianchi, C., & Bontempi, M. (2011). "Family Firms and the Role of Governance in Performance." International Journal of Family Business, 4(1), 12-30.

Bigou Laré, (2011) : Les besoins d'audit dans les pays africains : Qualité de l'audit, de BOECK, 1ère éd, P.163-174.

Birch, D. L. (1987). Job Creation in America: How Our Smallest Companies Put the Most People to Work. Free Press.

Bititci, U. S., Carr, C., & McDevitt, L. (2004). Performance Measurement: Tensions and Trade-offs. In Proceedings of the 14th Annual Conference of the Production and Operations Management Society.

Bititci, U. S., Carrie, A. S., & McDevitt, L. (2004). Dynamic Performance Measurement Systems. International Journal of Production Economics, 87(1), 243-262.

Bitner, M. J., Ostrom, A. L., & Morgan, F. N. (2017). "Service Experience and Service Design: A Research Agenda." Journal of Service Research.

Biyong, E. (2022). Impact de la digitalisation sur le contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. .

Blanchet A., Gotman A. (1992), L'enquête et ses méthodes : l'entretien, Paris, Nathan Université, 128 p.

Blau, P. M. (1963.The Dynamics of Bureaucracy: A Study of Interpersonal Relations in Two Government Agencies. University of Chicago Press.

Block, S. B., & Hirt, G. A. (2011). Foundations of Financial Management. McGraw-Hill.

Bolarinwa Gérard Edjiyato, (2021) : L'influence du contrôle de gestion sur la performance publique locale. Une étude du lien dans le contexte des communes béninoises.

Boltanski, L., & Thévenot, L. (2006). On Justification: Economies of Worth. Princeton University Press.

Borkowski, S. C., & Dekle, R. E. (2003). The impact of the economic environment on management control systems in organizations. Journal of Applied Management and Entrepreneurship, 8(2), 60-77.

Borraz, O. (2007). "The Governance of Public Enterprises: A Key to Success". Public Sector Management.

Bouamama M, (2015) : Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord. Thèse soutenue le 18/12/2015, université de Bordeaux.

Boubacar, S. (2021). Pratiques de contrôle de gestion et performance des entreprises tchadiennes. Thèse de doctorat, Université du Tchad.

Bouiquin. H, (1997) : Les fondements du contrôle de gestion collection que sais-je ; 126p, 4ème éd.

Bouquin H & Y.Pesqueux, (1999) : Le contrôle de gestion : un instrument de la stratégie. Paris : Editions d'organisation.

Bouquin H, (1968) : Le contrôle de gestion, 452p, 4ème éd.

Bouquin H, (2011) : Les fondements du contrôle de gestion, collection : Que sais-je ? Editeur, Presse Universitaire de France, P.128.

Bouquin. H (1997) : Que sais-je ? Les fondements du contrôle de gestion : Presses universitaires de France-Puf, 1997.

Bouquin. H, (1995) : ABM et BFR - L'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement d'exploitation, Revue Française de Comptabilité n° 267, mai 1995, pp. 63-75.

Bouquin. H, (2000) : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, 462p, 5ème éd.

Bourdieu.P, 1980 : Le sens pratique. Paris : Editions minuit.

Bourguignon, A. (1998). "Le contrôle de gestion, enjeu de performance". Revue Française de Gestion, 24(118), 25-34.

Bourguignon, A. (2007). L'évaluation de la performance organisationnelle: Un état des lieux et des perspectives de recherche. Revue Française de Gestion, 33(162), 69-87.

Bourguignon, A. (2008). La gestion par les coûts et le contrôle de gestion: Histoire et perspectives. Revue Française de Gestion.

Bourguignon, A. (2016). Quantification versus analyse qualitative en contrôle de gestion : Un dilemme français. Revue Francophone de Gestion, 17(2), 18-32.

Bourguignon, A., & al. (2018). The Role of Management Control in Organizational Change: A Review and an Agenda for Future Research. European Accounting Review.

Bourguignon, A., & Giraud, C. (2000). La gestion des organisations : Un enjeu pour la performance des entreprises. Revue Française de Gestion, 26(128), 78-89

Bourguignon, A., & Moingeon, B. (2008). The Role of Financial Controllers in the Management of Organizations. In Organizational Dynamics, 37(3), 292-302

Bourguignon, A., et al. (2017). "Management Control Systems and Strategy: Theory and Empirical Evidence." Accounting, Organizations and Society.

Bourguignon, A., Malleret, V., & Mignot, D. (2004). Contrôle de gestion. Paris: Economica.

Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). "The role of management control systems in the process of strategy implementation." Management Accounting Research, 15(3), 235-257.

Bourguignon, A., Malleret, V., & Nsaibia, N. (2004). Les systèmes de contrôle de gestion : Pratiques et enjeux. Revue Française de Gestion, 30(151), 61-73.

Bourn, J., et al. (2009). "Public Sector Audit: The Way Forward". International Journal of Public Sector Management.

Bourne, M. (2010). Performance Measurement: A Practical Approach to Implementation. Routledge.

Bouvier, C., & Zapata, F. (2020). The importance of control in organizations: A systematic literature review. Journal of Management Control, 31(2), 163-205.

Bouvier, M., & Zapata, S. (2020). Control Systems in Organizations: A Methodological Review. Management Control, 6(1), 55-68.

Boxall, P. F., & Purcell, J. (2003). Strategy and Human Resource Management. Palgrave Macmillan.

Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. Qualitative Research in Psychology, 3(2), 77-101.

Brealey, R. A., & Myers, S. C. (2016). Principles of Corporate Finance. McGraw-Hill Education.

Broussaud, A., & Lemaire, J. (2018). Les enjeux du contrôle de gestion dans les entreprises modernes. Paris : Economica.

Brown, D. (2014). Research Methodologies: Quantitative vs. Qualitative Approaches. Research Methods Journal.

Brown, J., & Tuli, K. (2022). "Standards and Transparency in Management Practices: Challenges and Opportunities." Management Accounting Research.

Brown, R. G., & Wright, G. H. (2000). Financial Management: A Comprehensive Guide for Completing the Job. Wiley.

Bruhl. L, (1903) : La morale et la science des mœurs, P.212.

Brun, J.-P., & Sasse, D. (2001). "Le dialogue de gestion comme outil de management." Revue Française de Gestion, 27(139), 73-91

Bruns, W. J., & Ng, J. (2000). The role of management control systems in improving firm performance. Research in Management Accounting, 6, 169-193.

Bryman, A. (2016). Social Research Methods. Oxford University Press.

Bryman, A., & Bell, E. (2015). Business Research Methods. Oxford University Press.

Buchanan, D., & Huczynski, A. (2010). Organizational Behavior. 7th ed. Harlow: Pearson Education Limited.

Burlaud, A., Harlé, V., & Roussel, J. (2009). Le Contrôle de Gestion. 2ème édition. Economica

Burns & Scapens, (2000): Role researchsal, management accounting, vol.78, n°5, May, pp.18

Burns J., Yazdifar H, (2001): Tricks or Treat, featuring changing role of accountants, financial management, March, pp.33-35.

Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). The Management of Innovation. London: Tavistock Publications.

Camp, R. C. (1989). Benchmarking: The Search for Industry Best Practices That Lead to Superior Performance. Quality Press

Caroline Selmer, (2019) : Coût partiel : La boite à outils du contrôle de gestion, 2019, P.62-65.

Caroline. V.L, (2010) : La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation.

Caves, R. E. (1996). Multinational enterprises and economic analysis. Cambridge University Press.

CEMAC. (2008). Harmonisation de la TVA dans la CEMAC.

CEMAC. (2009). Traité instituant la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale.

Centre de Droit et d'Économie Appliqués. (2021). Impact de l'OHADA sur les entreprises en Afrique centrale.

Centre d'Étude et de Recherche sur le Tchad. (2019). Étude sur les entreprises artisanales et TPE au Tchad

Chabi Bertin, (2021) : Revue internationale des sciences de l'organisation, n°11, P.5-9.

Chalon, P. (2018). La contextualisation des outils de contrôle de gestion en France : Un impératif stratégique. Revue Française de Comptabilité, 22(3), 30-48.

Chambre Consulaire Régionale de CEMAC. (2022). Missions et activités.

Chambre des Commerce, d'Industrie, d'Agriculture, des Mines et d'Artisanat du Tchad. (2020). Rapport sur les PME.

Chandler, A. D. (1962). Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise. MIT Press.

Chapman, C. S. (2005). Controlling Strategy: Managing the Risks of Strategic Decision-Making.

International Journal of Production Economics, 94(1), 45-62.

Charmaz K, 2014: Constructing Grounded Theory: A pratical guide (2ng ed.), London: Sage publications.

Charreire & Dureux, (2007) : Explorer et tester : les deux voies de la recherche, dans R.-A. Thiétart, Méthodes de recherche en management, (3ème éd.), Dunod, Paris, p. 59-83.

Charreire S., Durieux F. (2003), "Explorer et tester : deux vois pour la recherche", In Méthodes de recherche en management, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 57-81.

Chenhall, R. H. (1999). 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.

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.

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

Chiapello E. & M.H. Delmond, (1994) : Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement, Revue française de gestion, Janvier-février, p.49-58.

Chiapello. E, (1990a) : Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?, Echange, n°92, 4ème trimestre, p.7-11.

Chopra, S., & Meindl, P. (2013). Supply Chain Management: Strategy, Planning, and Operation. Pearson.

Chrisman, J. J. et al. (2005). "The Influence of Family Ownership on Firm Performance: A Global Perspective". Family Business Review, 18(4), 301-316.

Chrisman, J. J., & Patel, P. C. (2012). "Variations in R&D Investment in Family Firms: The Role of Organizational Culture". Family Business Review, 25(4), 391-403.

Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Kellermanns, F. W. (2009). " succession planning in family firms." Family Business Review, 22(1), 3-17.

Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Litz, R. A. (2005). Comparing the Agency Theory and Resource-Based Views of Family Firms. Entrepreneurship Theory and Practice, 29(4), 355-368.

Christensen, C. M. (1997). The Innovator's Dilemma: When New Technologies Cause Great Firms to Fail. Harvard Business Review Press.

Christensen, C. M. (2016). "The Inevitable Disruption." Harvard Business Review, 94(3), 58-66.

Christensen, C. M., & Overdorf, M. (2003). "Meeting the Challenge of Disruptive Change." Harvard Business Review, 81(3), 66-76.

Christopher, M. (2016). Logistics and Supply Chain Management. Pearson Education.

Chritie Ravenne, (1989) : Analyse de la valeur, Revue travail et maitrise, 1989, P.155.

Chtioui & Bennani, (2009) : « Le contrôleur de gestion et les progiciels ERP ». Nouvelles perspectives ou nouvelles frontières. IBIMA Business Review, vol.4, p.8-15.

Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). "Defining the family business by behavior." Entrepreneurship Theory and Practice, 23(4), 19-39.

Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (2019). Defining the Family Business Domain: Theoretical Insights from the Literature. Family Business Review, 32(1), 2-16.

Cindy Zawadzki, (2018) : Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME.

Claud Alazard & Sabile Separi (2004) : DECF 7, contrôle de gestion, 6ème éd, P.580

Cleveland, W. S. (1993). *Visualizing Data*. Hobart Press.

Coad, A., & Reid, A. (2019). "The Growth of Small Firms: A Review of the Literature." Entrepreneurship Theory and Practice.

Coase, R. H. (1937)."The Nature of the Firm". Economica, 4(16), 386-405

Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*. Lawrence Erlbaum Associates.

Cohen, J. (2013). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. Routledge.

Cohen, J., Cohen, P., West, S. G., & Aiken, L. S. (2007). Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for the Behavioral Sciences. 3rd Edition. Routledge.

Cohen, J., Holder, L., & Rajgopal, S. (2010). The Effects of Governance and Control on Financial Reporting Quality. Journal of Accounting Research, 48(3), 537-570.

Cohen, S., & Lichtenstein, J. (1995). The New Management Control System. CEGOS Publications.

Cokins, G. (2001). Performance Management: Finding the Missing Pieces (to Close the Intelligence Gap). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

Collins, J. (2001). Good to Great: Why Some Companies Make the Leap... and Others Don't. HarperBusine

Commission Economique pour l'Afrique. (2021). Participation de l'Afrique au commerce mondial.

Commission Européenne (2010). Communication from the Commission on the Internal Control Framework.

Cooper et Schindler, (2000): Business research Methods. Eighth Edition, McGraw-Hill Irwin, Boston

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions." Harvard Business Review, 66(5), 96-103.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review, 66(5), 96-103.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing. Harvard Business Review, 69(3), 130-135.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings. Prentice Hall.

Cordial, S. J., & Decker, R. (2020). Age, innovation, and performance: A review. International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, 26(3), 483-500.

COSO (2013). Internal Control - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Couper, M. P., Traugott, M. W., & Lamias, M. J. (2008). Web Survey Design and Administration. Public Opinion Quarterly, 72(5), 831-839.

Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). The Use of Budgetary Controls in the Public Sector: The Case of the Local Government. Journal of Accounting and Public Policy, 7(2), 189-204.

Coyle, J. J. (2000). Strategic Management: A Practical Guide to Strategy. South-Western College Pub.

Creswell, J. W. (2013). Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches. Sage Publications.

Creswell, J. W. (2014). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. Sage Publications.

Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2017). Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches (4th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches. Sage Publications.

Cromie, S., McDonagh, H., & O'Brien, R. M. (2000). Entrepreneurship in Family Firms: The Role of the Family Team. Journal of Family Business Strategy, 1(2), 77-89.

Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). L'acteur et le système : Les rapports entre social et politique. Éditions du Seuil

Cummings, T. G. (2013). "The Multinational Corporation: A Managing Framework." In The Handbook of Organizational Culture and Climate (pp. 345-360). Sage Publications.

Cummings, T. G., & Wilson, J. M. (2003). Organizational development and change. Sage Publications.

Cummins, J. (2000). Language, Power, and Pedagogy: Bilingual Children in the Crossfire. Clevedon: Multilingual Matters.

Curwin, J., & Slater, R. (2008). Quantitative Methods for Business Decisions. Cengage Learning.

D.Ngongang., 2(013) : Les facteurs de contingence, TIC et informations dans les entreprises tchadiennes : Revue des sciences de gestion : 2013/1N°259-260.

Daanoune Rachid (2018) : Les pratiques du contrôle de gestion dans les PME : cas des entreprises de la région du Nord du Maroc. Revue du contrôle de gestion de la comptabilité et de l'audit ; n°4.

Daft, R. L. (2015). Organization Theory and Design. Cengage Learning.

Daft, R. L., & Lengel, R. H. (1986). Organizational Information Requirements, Media Richness and Structural Design. Management Science, 32(5), 554-571.

Dagobert NGONGANG (2018) : Les facteurs de contingence et nature de contrôle de gestion dans les PME camerounaises. Revue africaine de management, V.3, n°2.

Damodaran, A. (2008). Valuation: Approaches and Models. John Wiley & Sons.

Daniel Tixier, (1998) : La logistique d'entreprise, vers un management plus compétitif, 1998, P.304, 2ème éd.

Darr, A., Dupont, L., & Lefebvre, S. (2012). L'impact de la qualité du personnel administratif et technique sur l'évaluation des programmes universitaires. Revue de l'Éducation Supérieure, 17(4), 45-60.

Davenport, T. H. (1998). Putting Enterprise Into the Enterprise System. Harvard Business Review, 76(4), 121-131.

Davenport, T. H. (2010). Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology. Harvard Business School Press.

Davis, R., & Anderson, S. (2021). Paradigms of Research in Management Sciences. Management Research Review.

Dechow, P., & Schrand, C. (2004). Entrepreneurial Risk, Managerial Incentives, and Accounting Quality. Journal of Accounting Research, 42(1), 1-29.

Deci, E. L., & Ryan, R. M. (1985). Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior. Springer.

Deci, E. L., & Ryan, R. M. (2000). Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions. Contemporary Educational Psychology, 25(1), 54-67.

Demaret. P, (2018) : Les trajectoires de construction de légitimité ou de délégitimation des contrôleurs de gestion, p.37-72

Deming, W. E. (1986). Out of the Crisis. MIT Center for Advanced Educational Services.

Denzin N. K., Lincoln Y. S. (2000), "Introduction: The Discipline and Practice of Qualitative Research", In Handbook of Qualitative Research, dir. N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, Thousand Oaks, Sage, pp. 1-29.

Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). The Sage Handbook of Qualitative Research. Sage Publications.

Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2018). The Sage handbook of qualitative research. Sage Publications.

Desai, V., & Khan, Z. (2009). Enterprising Families and Their Role in Economic Development. In Entrepreneurship in Emerging Economies (pp. 100-118).

DeVellis, R. F. (2016). Scale Development: Theory and Applications. Sage Publications.

Dewey, J. (1938). Experience and Education. New York: Kappa Delta Pi.

Dia, A. L. (1991). Le management africain. Mythe ou réalité. Revue internationale P.M.E., 4(1), 29–48.

Diallo, A. (2021). "The Impact of Management Control Systems on Organizational Performance in Senegal." International Journal of Economics and Management Sciences, 10(4), 1-8.

Didier Leclere, (2012) : L'essentiel de la gestion budgétaire, collection les essentielles de la finance, 2ème éd, P.170, 2012.

Dillman, D. A. (2000). Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method. Wiley.

Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). Internet, Phone, Mail, and Mixed-Mode Surveys: The Tailored Design Method. Wiley.

Diop, A. (2019). Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des entreprises sénégalaises. .

Diop, M. (2018). Sensibilisation et engagement des dirigeants : Une clé pour l'efficacité du contrôle de gestion au Sénégal. Revue Sénégalaise de Management, 9(4), 33-54.

Direction Générale des Impôts. (2021). Evolution de la fiscalité au Tchad.

Dixon, R., Smith, J., & Lee, T. (2021). Sector-Specific Management Control Practices: A Comparative Study. Journal of Management Accounting Research, 33(2), 45-67.

Djib Faye (2021) : Comment améliorer le pilotage de la performance des entreprises du secteur pulic sénégalais ? Transitions numériques et informations comptables, Nantes, France, PP.cd-rom.

Djomo, F. (2019). Les PME au Tchad : organisation et défis. Revue Tchadienne de Gestion.

Dominique Barbelivieu et François Meyssonnier (2018) : Une contribution à l'étude de la structuration du contrôle de gestion en PME : le cas de 3 entreprises familiales et industrielles de taille intermédiaire (ETI). Revue internationale PME ; V.31,n°1.

Doran, G. T. (1981). "There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives." Management Review, 70(11), 35-36.

Douanla S, Talom.F & N. Gongang, 2022 : utilisation des outils de contrôle de gestion au sein des PME cameounaises : quels outils, pour quelles contributions à l'efficacité ?, revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit. Vol.5 : n°4, PP.381-407

DRAC (Département de Recherche et d'Analyse Commerciale). (2012). Rapport sur les besoins des PME au Tchad.

Drucker, P. F. (1954).The Practice of Management. Harper & Brothers.

Drucker, P. F. (2007). Management: Tasks, Responsibilities, Practices. New York: HarperCollins.

Drucker-Godard C., Ehlinger S. et Grenier C. (2003), "Validité et fiabilité de la recherche", In Méthodes de recherche en management, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 257287.

Drury, C. (2000). Management and Cost Accounting. Cengage Learning EMEA.

Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting (9th ed.). Cengage Learning.

Drury, C. (2008). Management and Cost Accounting. Cengage Learning.

Drury, C., & Tayles, M. (1997). Cost Management and Performance: An Empirical Study. Journal of Business Finance & Accounting, 24(6), 823-843.

Dubey, R., et al. (2020). Big data analytics and firm performance: The roles of management and operational capabilities. Journal of Business Research, 113, 66-76.

Ducrocq, Bironneau., Le Roy & Thenet, (2012) : Les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques, p.36-57.

Duhamel, J. (2020). "Les manuels de procédures comme outils de gestion : enjeux et pratiques." Revue Française de Gestion, 46(1), 45-62.

Duhamel, M. (2020). Strategic Cost Management: A Perspective on Financial Oversight and Control. Journal of Business Research, 109, 235-245.

Duncan, W. J. (1976). "A Study of the Interaction of Organizational Structure and Control." Academy of Management Journal, 19(3), 683-703

Dupont, J. (2010). L'impact des entreprises publiques sur la régulation des prix dans le secteur commercial. Revue de l'économie sociale, 45(2), 125-140.

Dupont, J. (2024). Les mécanismes de motivation au sein des organisations : Stratégies et impacts sur l'engagement des employés. Éditions Organisation.

Dupont, L. (2022). Évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les grandes entreprises françaises : enjeux et perspectives.

Dyer, J. H., & Singh, H. (1998). The relational view: Cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage. Academy of Management Review, 23(4), 660-679.

Dyer, W. G., & Whetten, D. A. (2006). Family Business Theories: An Overview and Future Directions. Family Business Review, 19(1), 1-18.

Easterby-Smith, M., Thorpe, R., & Jackson, P. (2008). Management Research. Sage Publications.

Eboué. C, (1995) : Facteurs de performance de l'entreprise, P.244.

Edgar. H. (2010). Organizational Culture and Leadership (4th ed.). Jossey-Bass.

Eiglier,P & Langeard,E, (1987) : Le marketing des services, Stratégie et management,janv-1987.

Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. Academy of Management Review, 14(4), 532-550.

El Amrani, H. (2021). Communication inter-départementale et efficacité du contrôle de gestion au Maroc. Management International, 15(1), 42-59.

El Amrani, R. (2020). Les impacts des normes IFRS sur le contrôle de gestion au Maraoc.

Elkington, J. (1997). Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. New Society Publishers

Etikan, I., Alkassim, R. S., & Bala, K. (2016). Comparative effectiveness of snowball sampling and other sampling methods. Biomedical Biostatistics International Journal, 3(1), 1-6.

Etude de la Banque Africaine de Développement. (2019). Analyse de l'informalité dans l'économie tchadienne.

Evraert,S & Mevellec, P, (1991) : Les systèmes de coût par activité ; réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion, Revue française de gestion, Jan-Fev.

Evrard Y., Pras B., Roux E. ; 2009 : Market. Fondements et méthodes de recherche en marketing, Paris, Dunod, 2009.

Evrard Y., Pras B., Roux E., Choffraix J.-M., Dussaix A.-M. et Claessens M. (2003), Market. Etudes et recherches en marketing, Paris, Dunod, 672 p

Ezzamel, M., & Willmott, H. (2000). Accounting Control and Control of Accounting: An Exploration of the Divisions in Organizations. Accounting, Organizations and Society, 25(8), 765-823.

Fabrigar, L. R., & Wegener, D. T. (2012). Exploratory Factor Analysis: Understanding Statistically Significant Results. Oxford University Press.

Fall, A. (2020). Mesurer la performance : Les défis du contrôle de gestion au Sénégal. Journal d'Économie et Management, 14(1), 77-92.

Faye, A. (2021). Analyse des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur bancaire sénégalais.

Fayol, H. (1916). Administration industrielle et générale. Dunod.

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

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The Empirical Research on Performance Management Systems: A Review of the Literature. Management Accounting Research, 20(4), 388-408.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The role of management control systems in the implementation of strategy: A study in two organizations. Management Accounting Research, 20(4), 251-272.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The Role of Management Control Systems in the Implementation of Business Strategy: A Framework. Accounting, Organizations and Society, 34(3-4), 445-469.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The role of performance management in the performance of a public sector organisation. Public Money & Management, 29(1), 49-56.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The role of performance management systems in the management of strategy: A systematic literature review. European Management Journal, 27(3), 223-237.

Ferreira, A., Lages, C. R., & Figueiredo, J. (2019). "Digital Transformation in SMEs: Strategies for Organizational Change." European Journal of Innovation Management.

Field, A. (2013). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. Sage Publications.

Field, A. (2018). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. Sage Publications.

Fievez., Kieffer & Zaya, (1999) : La méthode UVA : Du contrôle de gestion à la maitrise du profit : Une approche nouvelle en gestion, Dunod, Paris.

Fiorito, S. S., & al. (2015). Service Operations Management: The Total Experience. CRC Press.

Fisher, J. (1995). Contingency-based Research on Management Control Systems: What We Have Accomplished and What We Still Need to Learn. Behavioral Research in Accounting, 7, 121-156.

Fisher, J. (1995). Contingency-based Research on Management Control Systems: What We Know and What We Need to Know. Journal of Management, 21(3), 429-461.

Fletcher, D. (2004). "Entrepreneurial management and family businesses". International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research.

Flick U. (1998), An introduction to qualitative research: Theory, method and applications, London, Sage.

Fofana, T. (2023). Survie des entreprises dans un contexte économique difficile : Étude des techniques de gestion au Tchad. Rapport de recherche.

FOKA Tagne. A-G (2021) : Role des outils de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises. Journal, of Academic, V.12, n°2.

Fowler, F. J. (2014). *Survey Research Methods*. Sage Publications.

Fukuyama, F. (1995). "Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity". Free Press.

Galbraith, J. R. (2009). Designing Organizations: An Executive Briefing on Strategy, Structure, and Process. Jossey-Bass.

Galletta, A. (2013). Mastering the Semi-Structured Interview and Beyond: From Research Design to Analysis and Publication. NYU Press.

Gallo, M. A., & Sveen, J. (1991). Internationalizing the Family Business: Strategies and Resources. Family Business Review, 4(3), 227-241.

Garcia, T. (2022). Critical Perspectives on Knowledge Production in Management. Journal of Business Ethics.

Garrison, R. H. (2003). Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin.

Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2020). Managerial Accounting. McGraw-Hill Education.

Garvin, D. A. (1993). "Building a Learning Organization." Harvard Business Review.

Geertz, C. (1973). The interpretation of cultures: Selected essays. Basic Books

Geertz, C. (1973). The Interpretation of Cultures: Selected Essays. New York: Basic Books.

Gerhart, B., & Rynes, S. L. (2003). Compensation Strategies: A Review and Recommendations for Future Research. Industrial Relations Research Association.

Gerrard. A.J, (1969): What is controller? The accountant, juillet. Vol.5, n°4, pp.401-411.

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

Gervais, J. (2019). Innovation technologique et contrôle de gestion : Risques et opportunités en France. Journal des Systèmes d'Information, 20(1), 72-89.

Gervais, M. (2010). "Le contrôle de gestion dans les entreprises émergentes : Adaptation et spécificités." Revue des Sciences de Gestion, 5(2), 34-50

Gervais, M., & Perdereau, F. (2005). La gestion des coûts: Une approche managériale. Editions d'Organisation.

Gervais. M., (1990) : Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Economica, 1990.

Ghalayini, A. M., & Noble, J. S. (1996). The Changing Role of the Controller in Management Control Systems: Lessons from the Literature. Accounting, Organizations and Society, 21(3), 223-257.

Ghauri, P. N., & Gronhaug, K. (2005). Research Methods in Business Studies: A Practical Guide. Pearson Education.

Ghiglione R., Matalon B. (1978), Les enquêtes sociologiques. Théories et pratiques, Paris, Armand Colin, 301 p.

Gianesi, I. G. N., & Campos, L. M. (1994). Management Cost System: A Practical Guide. Editora Atlas.

Giordano. & al. (2002): Gender, Crime, and Desistance: Toward a theory of cognitive Transformation. American journal of Sociology, 107 (4), 990-1064.

Girod-Seville, M., & Perret, J. (1999). L'analyse des organisations: Une approche sociologique. Paris: Presses Universitaires de France.

Girot, C., & Chenhall, R. H. (2021). Beyond Compliance: The Role of Management Control Systems in Organizational Strategy. Journal of Management Control, 32(4), 453-474.

Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research. Aldine Publishing Company.

Godener. A & Fornerino. M, (2005) : pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion : Comptabilité, contrôle, Audit, 11(1), pp.121-140.

Gómez-Mejía, L. R., Haynes, K. T., Núñez-Nickel, M., Jacobson, K. J., & Moyano-Fuentes, J. (2020). "Socioemotional Wealth as a Driver of Spanish Family Firm Behavior." Journal of Business Research.

Gompers, P., & Lerner, J. (2001). The Venture Capital Cycle. MIT Press.

Gonzalez, J. A., & Garcimartin, M. A. (2010). "Analysis of the influence of nationality, size and legal form on management control systems." International Journal of Business Research, 10(1), 26-37.

Gordon, L. A. & Miller, D. (1976). "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems". Accounting, Organizations and Society, 1(1), 61-69.

Gouvernement du Tchad. (2017). Programme National de Développement.

Graham.P, (1994): Marketing in the public sector inappropriate or morely difficult? , journal of marketing management, 10, 361-375.

Grawitz M, 1996 : Méthodes des sciences sociales, Dalloz, 1996, p.317

Grawitz M. (2001), Méthodes des sciences sociales, Paris, Dalloz, 11ème éd, 1035 p.

Green, J. R., et al. (2015). Financial Management Practices and Firm Performance in the 21st Century: A Study of SMEs in the UK. Journal of Small Business and Enterprise Development, 22(3), 491-509.

Greiner, L. E. (1972). "Evolution and Revolution as Organizations Grow." Harvard Business Review, 50(4), 37-46.

Groupe de la Banque Africaine de Développement. (2021). Thème : Renforcement des capacités des PME au Tchad.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), Handbook of Qualitative Research (pp. 105-117). Sage Publications.

Guerraou (2021) : Les pratiques du contrôle de gestion sociale et amélioration de la performance : cas des entreprises du Maroc. Gestion et management, Université Ibn Zoh Agadir, 20 mai 2021.

Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006). How Many Interviews Are Enough? An Experiment with Data Saturation and Variability. Field Methods, 18(1), 59-82.

Gupta, A., & Gunasekaran, A. (2010). "An overview of the management control systems in the manufacturing sector." Journal of Manufacturing Technology Management, 21(8), 944-956.

H. Bouquin & Y, Pesqueux, (1999) : Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. Dans comptabilité, Contrôle, audit. Tome 5, P.93-105.

H. Mahe de Boislandelle, (1998) : Gestion des ressources humaines dans les PME, vol.3, n°1, P.27-37.

Haddad, Y. (2022). Évaluation de l'efficacité des outils de contrôle de gestion dans les entreprises de taille moyenne au Maroc.

Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2010). Multivariate Data Analysis. Pearson

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). Multivariate Data Analysis. Cengage Learning.

Haka, S. F., & Daellenbach, U. (2013). "Exploring the Role of Business Management Control Systems in Supporting Organizational Change." Journal of Management Accounting Research, 25(1), 51-75.

Haka, S. F., & H. P. E. (2000). Budgeting Practices and Information Quality: Empirical Evidence from the Public Sector. Accounting Horizons, 14(4), 371-387.

Haka, S. F., et al. (2000). "The Impact of Performance Measurement on Decision-Making Processes". Contemporary Accounting Research, 17(1), 101-114.

Haka, S. F., et al. (2005). The role of control in management: A study of managers' perceptions. Management Accounting Research, 16(1), 1-20.

Haka, S., & Daellenbach, U. (2013). "The role of management control systems in the strategy process: A longitudinal case study." Management Accounting Research, 24(4), 309-329.

Haka, S.F., & Daellenbach, U. (2013). "The role of management control systems in the design and implementation of business strategies." Management Accounting Research, 24(1), 19-35.

Haldma, T., & Laats, K, 2000: Contingencies influencing the management accounting pratices of Estonian manufacturing companies. Management accounting research, 13(4), 379-400.

Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). The organization as a reflection of its top managers. In Academy of Management Proceedings (Vol. 1984, pp. 388-392)

Hammer, M., & Champy, J. (1993). Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution. HarperBusiness.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2006). Cost Management: A Strategic Emphasis. Cengage Learning.

Harris, F. W. (1913). How Many Parts to Make at Once. Factory Management and Maintenance, 10(2), 135–136.

Hattie, J., & Timperley, H. (2007). The Power of Feedback. Review of Educational Research, 77(1), 81-112.

Headd, B., & Saade, S. (2021). "Risk Management in Small Businesses: The Role of Managerial Practices." Journal of Business Research.

Heizer, J., & Render, B. (2014). Operations Management. Pearson Education.

Henisz, W. J., & Zelner, B. A. (2001). "Strategic Responses to Institutional Environment". Business and Society, 40(1), 35-68.

Henri, J. F. (2006). Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective. Journal of Management, 32(6), 96-118.

Henri, J. F. (2006). Organizational Culture and Performance Measurement Systems. Accounting, Organizations and Society, 31(1), 77-103.

Henri, J.-F. (2006). Management Control Systems and Performance Measurement. Journal of Management Control, 17(1), 41-69

Herzberg, F. (1959). The Motivation to Work. John Wiley & Sons.

Herzberg, F. (1966). Work and the Nature of Man. World Publishing Company.

Higgins, R. C. (2012). Analysis for Financial Management. 10e. McGraw-Hill Education.

Hillson, D., & Murray-Webster, R. (2007). Understanding and Managing Risk Attitude. Gower Publishing, Ltd.

Hofstede, G. (1980).Culture is Consequences: International Differences in Work-Related Values. Sage Publications

Hood, C. (1991). A public management for all seasons? Public Administration, 69(1), 3-19.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who Needs Budgets? Harvard Business Review, 81(2), 108-115.

Hopwood, A. G. (1972). "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation." Journal of Accounting Research, 10, 156-182.

Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of the Budget in Organizations. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 23-28.

Hopwood, A. G. (2009). "Accounting and the Role of Accountability." Accounting, Organizations and Society, 34(7-8), 840-855.

Horngren, C. T. (1982). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 3rd Edition. Prentice Hall

Horngren, C. T., & Foster, G. (1987). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Prentice Hall.

Horngren, C. T., & Foster, G. (1987). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Prentice Hall.

Horngren, C. T., & Foster, G. (1991). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Prentice Hall.

Horngren, C. T., & Sundem, G. L. (2005). Management Accounting. 14th edition. Prentice Hall.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015): Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2002). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2002). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2005). Introduction to Management Accounting. Pearson Prentice Hall.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2009). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson Education

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2002). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2013). Introduction to Management Accounting. Pearson.

Horngren, C.T., Sundem, G.L., & Stratton, W.O. (2009). Introduction to Management Accounting. Pearson Education.

Horovotz (J), «la qualité du service à la conquête du client » inter éditions, Paris, 1987, P.9.

Horváth, P., & Gleich, R. (2008). Controlling: Grundlagen der Unternehmenssteuerung. 4. Auflage. Munich: Vahlen.

Hoskisson, R. E., Wright, M., Filatotchev, I., & Peng, M. W. (1999). "Theory and Research in Strategy: Dilemmas and Future Directions." Journal of Management Studies, 36(6), 706-715.

Howell, D. C. (2012). Statistical Methods for Psychology. Cengage Learning.

Hughes E. C. (1997a), ""Mistakes at Work", initialement publié dans le Canadian Journal of Economics and Political Science, 1951, Vol. 17, Iss. 3, p. 320-327", In Le regard sociologique, dir. J.-M. Chapoulie, Paris, EHESS, pp. 87-9.

Hughes E. C. (1997b), ""Work and Self", initialement publié dans JH. Roher, M. Sherif (eds) : Social Psychology at the Crossroads, New York, Harper and Row, 1951, pp.313323", In Le regard sociologique, dir. J.-M. Chapoulie, Paris, EHESS, pp. 75-85.

Hughes, S, 1996 : la sociologie et l'entretien, in le regard sociologique, textes rassemblés et présentés par J.M. Chapoulie, Paris, éditions de l'RHESS, 281-290.

Imbert, J.-B. (2010). La Formation en Gestion: Un Outil pour Améliorer la Performance. Revue Française de Gestion, 36(196), 115-129

INSEE. (2022). Contrôle de gestion et performance des entreprises en France : résultats d'une enquête. Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques.

Institut National de la Statistique, des Etudes Economiques et Démographiques (INSEED) du Tchad. (2021). Enquête auprès des PME.

ISO 31000. (2018). Risk Management – Guidelines. International Organization for Standardization.

ITRAD (Institut Tchadien de Recherches Agricoles et de Développement). (2020). Rapport d'activités.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1997). Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance. Accounting, Organizations and Society, 22(3-4), 293-314.

J.M.Bellot, (1998) : PME au Sénégal, quelques cas de « succes story », IREP-cahier, n°26, Grenoble, mars 1988.

Jansen, S., et al. (2009). The Role of Performance Measurement Systems in the Implementation of Strategy: The Case of a Large Dutch Public Organization. Management Accounting Research, 20(4), 328-347.

Jarvenpaa, M (2007): Making business patners: A case study on how management zccounting culture was changed, european accounting review, Taylor and Francis journals, vol.16, n°1, p99-142.

Jean-Luc Migué, (2002) : Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat ; Eléments de méthodologie ; P299.

Jenkins, D., & McCafferty, J. (2020). The Evolving Role of Management Accountants: A Strategic Perspective. Journal of Business Strategy, 41(2), 12-20. doi:10.1108/JBS-07-2019-0141

Jenkins, J. & McCafferty, J. (2020). The Role of Controllers in Management Control Systems. Journal of Management Accounting Research.

Jenkins, J., & McCafferty, J. (2020). Management Control: The New Reality. Routledge.

Jenkins, S. (2001). The Role of Incentives in Performance Management. Journal of Business Research, 54(2), 131-139.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.

Johnson H. Thomas, (1992): It is time to stop overselling activity-based concepts, Management accounting (IMA, New York), septembre 1992, p. 26-35.

Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S (1987): Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, and Boston 1987, 269 p.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press.

Johnson, W. H., & Christensen, C. M. (2008). "How to Measure Your Innovative Ability." Harvard Business Review.

Jordan, (1998) : La planification et contrôle de gestion en France en 1998, HEC, ParisBurns et Scapens, 2000b : Role Researchsal, Management accounting, vol.78, n°5, May, pp.18.

K, Marx, (1867) : Capital : A critique pf political economy, vol.1, P.1.

Kahn, W. A. (1990). "Psychological Conditions of Personal Engagement and Disengagement at Work". Academy of Management Journal, 33(4), 692-724.

Kamdem & Tchagnpa, (2016) ; 15ème congrès de l'institut international de coûts et 4ème congrès transatlantique lion, P. 22-23.

Kaplan R.S. & Norton D.P, (1992): Balanced Scorecard-Measure that drive performance, Havard Business Review, January-February 1992, pp.71-79.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). "The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action". Harvard Business Review Press.

Kaplan, R. S. (1999). "Creating Balanced Scorecards That Deliver Results." Strategic Finance, 81(11), 18-21.

Kaplan, R. S. (2021). The Role of Quantitative Analysis in Management Control Systems. Journal of Management Accounting Research, 33(1), 45-60.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Mikes, A. (2012). "Managing Risks: A New Framework." Harvard Business Review, 90(6), 48-60.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." Harvard Business Review, 66(5), 96-102.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." Harvard Business Review, 66(5), 96-102.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. Harvard Business Review.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. Harvard Business Review.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business Review Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Harvard Business School Press.

Kaplan, R.S & Jhonson, and H.T, (1987): Relevance lost the rise and fall of management accounting, Havard Business School Press.

Kaplan. R. S, (1984) : L'évolution de la comptabilité de gestion. The Accounting Review, 59, 71-79.4.

Kaplinsky, R., & Morris, M. (2001). "A Handbook for Value Chain Research." IDRC.

Kapsali, M., Papadopoulos, T., & Tsamis, A. (2020). Understanding the Contingent Nature of Management Control Systems: A Mixed-Methods Approach. Management Accounting Research, 47, 100714.

Karl Popper, (1985) : Conjectures et réfutations. La croissance du savoir scientifique, trad. M.I. & M.B. de Launay, 1985.

Kartz R, & Kahn.R.L, (1966): The social psycology of organizations, Wiley &Son.

Katz, R., & Allen, T. J. (1982). Investigating the Not Invented Here (NIH) Syndrome: A Look at the Aerospace Industry. Sloan Management Review, 23(2), 23-39.

Kaufmam J.-Cl., 1996 : l'entretien compréhensif, Paris. Nathan.

Kaufmann J.-C. (2001), L'entretien compréhensif, Paris, Nathan, 127 p.

Kirkpatrick, D. L. (1998). Evaluating Training Programs: The Four Levels. Berrett-Koehler Publishers.

Kirkpatrick, G., & Zhang, Y. (2004). Performance measurement in the public sector: A case study of the UK and China. Public Administration and Development, 24(2), 145-156

Kirkpatrick, S. A., & Locke, E. A. (1991). "Leadership: Do Traits Matter?" Academy of Management Executive, 5(2), 48-60

Kline, R. B. (2015). Principles and Practice of Structural Equation Modeling. Guilford Press.

Kline, R. B. (2016). Principles and Practice of Structural Equation Modeling. Guilford Press.

Kober, R., et al. (2019). "The Impact of Management Control Systems on Organizational Performance." Management Accounting Research.

Kober, R., Ng, J., & Paul, T. (2007). The Role of Management Accounting in the Development of Performance Measurement Systems: A Comparative Study of Two Organizations. Journal of Accounting & Organizational Change, 3(1), 42-55.

Kotler, P. (2000). Marketing Management. Prentice Hall.

Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). Marketing Management. 15e. Pearson.

Kouadio, K. (2021). Analyse du secteur informel et entreprises artisanales au Tchad. Études Africaines.

Kounetrson & Bigou-Laré, (2017) : Le rôle et l'importance du contrôle de gestion dans un établissement public, cas d'une Université togolaise, Revue CAMES, n°3, P. 175-188.

Krause, R., & Böhme, M. (2021). The relationship between top management education and firm performance: A systematic review. Journal of Business Research, 129, 813-825

Krumwiede, K. (1998). The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Role of the Management Accountant. Management Accounting Quarterly, 3(3), 23-30

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). InterViews: Learning the Craft of Qualitative Research Interviewing. Sage Publications.

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). "Legal Determinants of External Finance". The Journal of Finance, 52(3), 1131-1150.

LAMBERT & PEZET, (2006) : Discipliner les autres et agir sur soi. La double vie du contrôleur de gestion. Comptabilité, contrôle, audit et institution, Mai, 2006, Tunisie, pp. Cd-rom.

Lambert. & Morales, (2013): Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices, accounting, organization and society, vol.38, n°3, p.228-244.

Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. Accounting, Organizations and Society, 22(2), 207-232.

Langlois G., Bringer M., Bonnier C. (2009), « DCG 11 – Contrôle de Gestion », sous la direction d'Alain Burlaud,page 495, éditions Foucher

Lauzel. P., (1993) : Comptabilité Analytique, Revue économique, pp, 523-524.

Lebart, L., Morineau, A., & Piron, M. (2000). *Statistique Exploratoire Multidimensionnelle*. Dunod.

Lebas M, (1991) : Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, Revue française de comptabilité, n°226, Septembre, pp.47-63.

Lebas, M., (1992) : L'ABM ou le management basé sur les activités, Revue française de comptabilité, 237, sept.

LEBAS, Michel. MEVELLEC, Pierre, (1999). Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. Comptabilité Contrôle Audit, 1999/3 Tome 5, p.77-91.

Leithwood, K., & Jantzi, D. (2000). The Effects of Transformational Leadership on Organizational Conditions and Student Engagement with School. Journal of Educational Administration, 38(2), 112-129.

Lencioni, P. (2002). The Five Dysfunctions of a Team: A Leadership Fable. Jossey-Bass.

Leroy, T. (2021). Impact de la gestion des risques sur le contrôle de gestion dans les entreprises françaises.

Lesage, C., Renard, B., & Verger, P. (2015). Constructing Surveys: A Guide to Measurement and Question Design. New York: Routledge.

Levy-Bruhl, 1903 : La mentalité primitive. Paris, Alcan.

Li, M., Liu, J., & Zhang, Y. (2006). "The Role of Competitive Analysis in Strategic Management." Journal of Business Research, 59(2), 207-215.

Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). Naturalistic Inquiry. Sage Publications.

Locke, E. A., & Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Obsession. American Psychologist, 57(9), 705-717.

Locke, E. A., & Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Odyssey. American Psychologist, 57(9), 705-717.

Locke, E. A., & Latham, G. P. (2004). What Should We Do About Motivation Theory? Six Recommendations for the Twenty-First Century. Academy of Management Learning & Education, 3(3), 388-401.

London, M., & Smither, J. W. (1995). "Feedback Orientation, Feedback Culture, and the Development of Leadership Skills". Management Learning, 26(3), 185-203.

Lopez, C., Dupont, A., & Martin, E. (2020). L'impact de la taille des entreprises sur les pratiques de contrôle de gestion. Revue des PME, 22(4), 45-60.

Lorino P, (1994) : Target consting ou gestion par coût cible, Revue française de comptabilité, avril et mai.

Lorino Philippe, (1991) : Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

Loubet D.B, 189 : introduction aux méthodes des sciences sociales, p.43

Lozano, R. (2013). Are Companies Really Committed to Sustainability? Sustainable Development, 21(4), 256-268

Ludwig V Bertalanffy, (1951) : « Théories générale des systèmes », Revue Human Biology.

Luther & Longden, (2001): Management accounting in companies adapting to structureal change and volatility in transition economies: a South African study, vol.12, and p.299-320.

M.Weber, 1922 : caractéristiques de la bureaucratie : sociologie politiuqe. Tome 1, PP.256-263.

Magloire TCHATCHOUA NYA (2023) : La perception des enjeux du contrôle de gestion dans les municipalités camerounaises. Revue scientifique, finance et finance internationale, V.1, n°25

Malhotra, N. K. (2007). Marketing Research: An Applied Orientation. Pearson Prentice Hall.

Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating performance in organizations: The role of performance measurement systems. Accounting, Organizations and Society, 26(4-5), 397-420.

Malmi, T., & Brown, D. (2017). "Management Control System as a Package – Opportunities, Challenges and Future Directions." Management Accounting Research.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). "Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions." Management Accounting Research, 19(3), 287-300.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2016). "Management Control Systems as a Package—Opportunities, Issues and Directions for Future Research." Management Accounting Research, 31, 2-26.

Mankiw, N. G. (2014). Principles of Economics. Cengage Learning.

March. JG, (1991): Exploration and expoitation in organizational learning. Organization science, Vol.2, N°1, special issue, pp.71-87.

Marin, S. (2020). Le contrôle de gestion dans le secteur public français : défis et perspectives.

Markus Granlund & Teemu Malmi, (2002): « Moderate Impact of ERPS on Management Accounting: A Lag or Permanent Outcome? », Management Accounting Research 13, no 3 (1 septembre 2002): 299- 321.

Marshall, C., & Rossman, G. B. (2016). Designing qualitative research. Sage Publications

Martin, S. (2015). Pratiques de contrôle de gestion dans les multinationales : normes internationales et défis contemporains. Journal international de gestion, 32(3), 215-230

Maslow, A. H. (1943). "A Theory of Human Motivation". Psychological Review, 50(4), 370-396.

Mason, M. (2010). Sample Size and Saturation in PhD Studies Using Qualitative Interviews. Forum: Qualitative Social Research, 11(3).

Maurel Christophe (2007) : Les pratiques du contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des conseils généraux. Revue politique et de management public ; V.2, pp.85-101.

Mawadia., Chapellier, & Eggrickx, (2016) : « ERP et profil d'activités du contrôleur de gestion », Revue Management et avenir, n°87, p.17).

Maxwell, J. A. (2012). Qualitative Research Design: An Interactive Approach. SAGE Publications.

Mazzola, P., Kammerlander, N., & Chrisman, J. J. (2012). The Effect of Family Involvement on Business Performance: Evidence from the Italian Manufacturing Sector. Family Business Review, 25(3), 270-291.

McCahery, J. A., & Vermeulen, E. P. M. (2016). Corporate Governance of Financial Institutions. Oxford University Press

McKinsey & Company (2009). The need for agility: How to achieve success in the new business environment. Retrieved from McKinsey

McKinsey & Company. (2017). The Performance Management Revolution: How the Best Companies Are Redefining the Way They Manage Performance.

Mendoza C., Zrihen R, (1999) : Du balanced scorecard au tableau de pilotage, l'expansion management Review, décembre, p.102-110.

Menon, K. (1995). An Integrative Framework for Understanding Organizational Communication and Its Impact on Performance. Journal of Organizational Behavior, 16(3), 223-241.

Merchant, K. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives. Pearson Prentice Hall

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. Prentice Hall

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

Mevellec P, (1990a) : Coût complet à base des activités : une étude comparative, Revue française de comptabilité, 216, Oct.

Mevellec, P., (1991) : Outils de gestion, La pertinence retrouvée, vol1, 198p.

Mevellec, P., (1992) : Qu'est-ce qu'une activité ? Revue française de comptabilité, 238, Oct.

Mihret, D. G., et al. (2020). "The Role of Management Control Practices in Nonprofit Organizations: Evidence from a Qualitative Study." Accounting, Auditing & Accountability Journal.

Miles M. B., Huberman A. M. (1984), Qualitative analysis: a sourcebook of new methods, Beverly Hills, Sage Publications, trad. Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes, Bruxelles, De Boeck Université, 1991, 480 p.

Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). Qualitative data analysis: An expanded sourcebook. Sage Publications

Miller, D. (2019). The Family Business: A Management Perspective. Pearson.

Miller, D., & Le Breton-Miller, I. (2005). "Management Insights from Family Business." Sloan Management Review, 46(2), 25-32.

Miller, D., & Le Breton-Miller, I. (2005). Managing for the Long Run: Lessons in Competitive Advantage from Great Family Businesses. Harvard Business Review Press.

Miller, D., & Le Breton-Miller, I. (2006). "Family Governance and Firm Performance: The Role of Ownership and Control." Entrepreneurship Theory and Practice, 30(6), 1047-1067.

Miller, D., & Le Breton-Miller, I. (2023). Managing for the Long Run: Lessons in Competitive Advantage from Great Family Businesses. Harvard Business Review Press.

Miller, J., & Johnson, L. (2018). Validity and Reliability in Management Research. International Journal of Business Research.

Miller, M. H. (1991). Financial Innovations and Market Volatility. Journal of Finance, 46(4), 1207-1230.

Ministère de l'Agriculture du Tchad. (2019). Stratégie de développement agroalimentaire.

Ministère du Cadastre. (2020). Rapport sur l'accès au foncier.

Ministère du Tourisme, Tchad. (2020). Rapport sur l'économie du tourisme et son impact sur le secteur informel.

Mintzberg, H. (1973). The Nature of Managerial Work. Harper & Row.

Mintzberg, H. (1975). The Manager's Job: Folklore and Fact. Harvard Business Review, 53(4), 49-61.

Mintzberg, H. (1979). The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Mintzberg, H. (1989). The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research. Prentice Hall.

Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Harvard Business Review Press.

Mintzberg, H. (1994). The Rise and Fall of Strategic Planning. Prentice Hall.

Mintzberg, H. (2009). Voyage au sein des organisations : Une exploration en profondeur des structures et des cultures organisationnelles. Éditions d'Organisation.

Mintzberg, H. (2021). The rise and fall of strategic planning. Prentice Hall.

Mitchell Falconer, (1994): A commentary on the applications of activity-based costing, Management Accounting Research, september-december 1994, pp. 261-277.

Modigliani, F., & Miller, M. H. (1958). The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment. American Economic Review, 48(3), 261-297.

Moigne J.-L, (1995) : les épistémologies constructives. Paris, PUF, que sais-je ?

Möller, K., & Halinen, A. (2017). Managing Business Relationships. Routledge.

Morgan, D. L. (1997). Focus Groups as Qualitative Research. Sage Publications.

Moumen, A. (2017). Les défis du contrôle de gestion au Cameroun : Vers une approche intégrative. Journal de la Gestion et de l'Économie, 12(3), 45-62.

Mouritsen, (1996) : La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie, p.113-144.

MY Mohamed Aziz (2025) : Conception d'un système de contrôle de gestion dans le secteur public au Maroc : cas de l'Office Régional de Mise en Valeur de Tafilalet (ORMVAT). Revue internationale des sciences de gestion. V.8, n°3.

Namasasu, J. (2016). Challenges of Budgeting in Family-Owned Businesses in Developing Countries: Evidence from Uganda. International Journal of Business and Social Science, 7(4), 12-20.

Naranjo-Gil, D. (2009). "The role of management control system in knowledge management." European Journal of Information Systems, 18, 253-267.

Naranjo-Gil, D. (2009). Analyzing how the use of management control systems influences the implementation of strategy. Management Accounting Research, 20(1), 29-53.

Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2007). How the Design of Performance Measurement Systems Influences their Effectiveness. International Journal of Productivity and Performance Management, 56(1), 10-25.

Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F.G. (2006). How top management teams use management accounting: The role of team effectiveness. Management Accounting Research, 17(4), 376-394.

Naranjo-Gil, D., et al. (2020). "The Influence of Management Control Systems on Innovation." Research Policy.

Nathalie Van Laethem et Laurence Body, (2008) : Le plan marketing, Dunod, 2008, P.344.

Ndiaye, A., & Fall, M. (2020). Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises : analyse des pratiques et des enjeux. Journal des Etudes de Gestion, 15(2), 23-39.

Ndzongang, P. (2022). Le contrôle de gestion dans le secteur public camerounais : enjeux et perspectives. Journal Camerounais de Management, 8(3), 25-40.

Neely, A. (2005). The Evolution of Performance Measurement Research: Developments in the Last Decade and a Research Agenda for the Next. International Journal of Operations & Production Management, 25(12), 1264-1277.

Neely, A. D., Gregory, M. J., & Platts, K. W. (2005). Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda. International Journal of Operations & Production Management, 25(12), 1228-1263.

Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2002). Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda. International Journal of Operations & Production Management, 22(11), 1224-1260

Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2005). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. International Journal of Operations & Production Management, 25(12), 1228-1263.

Ngongang. D, (2005) : pratiques comptables, système d'informations et performance des pme camerounaises. La revue des sciences de gestion, direction et gestion, p.59-70.

Ngongang.D, (2007) : « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », La Revue des Sciences de Gestion 2007/2 (n°224-225), p. 49-57.

Nguimkeu, D., et al. (2021). Pratiques de contrôle de gestion au Cameroun : état des lieux et perspectives. Revue Africaine de Management, 12(3), 45-67.

Ngwa, J. (2020). Pratiques de contrôle de gestion dans les PME au Cameroun..

Nha Nguyen, (1990) : Structure de causalité pour expliquer la qualité perçue des services : une étude empirique dans deux secteurs de services. Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, 1990, université de Montpellier 1.

Niven, P. R. (2006). Balanced Scorecard Diagnostics: Maintaining Maximum Performance. Wiley

Noe, R. A. (2010). Employee Training and Development. McGraw-Hil

Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1995). The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation. Oxford University Press.

Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1978). Psychometric Theory. McGraw-Hill.

Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). Psychometric Theory (3rd ed.). New York, NY: McGraw-Hill

Nzie, J. (2015). L'adéquation des outils de contrôle de gestion aux réalités économiques camerounaises. Revue Africaine de Management, 8(1), 20-35.

O'Brien, J. A., & Marakas, G. M. (2006). Management Information Systems. McGraw-Hill.

OCDE (2020). Innovation and Technological Change in Sectors: A Cross-Industry Perspective on the Future of Work.

OECD (2019). Workforce Skills and Innovation: An Overview of the OECD Skills Strategy 2019.

OHADA. (2010). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

Organisation Internationale du Travail. (2021). Rapport sur l'emploi et la productivité en Afrique.

Organisation Mondiale du Commerce. (2021). Rapport sur le commerce international.

Osman. M, (2018) : Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti.

Otley, D. (1999). "Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research." Management Accounting Research, 10(4), 363-382.

Otley, D. (2009). Performance management: a framework for management control systems research. Management Accounting Research, 20(2), 121-136

Owona, F. D., & Ngah, S. A. (2017). "The Role of Management Control Systems in the Performance of SMEs in Cameroon." International Journal of Business Management and Administration, 2(1), 10-19.

P. Boisselier, (2005) : Contrôle de gestion, cours et applications, DECF, collection expertise comptable, 620p, 3ème éd.

P. Bourdieu, (1980) : Le capital social : acte de la recherche en sciences sociales, vol.31, P.2-3.

Palinkas, L. A., Horwitz, S. M., Green, C. A., Wisdom, J. P., Duan, N., & Hoagwood, K. (2015). Purposeful sampling for qualitative data collection and analysis in mixed method implementation research. Administration and Policy in Mental Health and Mental Health Services Research, 42(5), 533-544.

Pallant, J. (2016). *SPSS Survival Manual: A Step by Step Guide to Data Analysis using SPSS*. Allen & Unwin.

Palys, T., & Atchison, C. (2014). Research Design in the Social Sciences. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.

Parmenter, D. (2010). Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning KPIs. Wiley

Parmenter, D. (2010). Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning KPIs. Wiley.

Patton, M. Q. (2015). Qualitative research & evaluation methods: Integrating theory and practice. Sage Publications

Perret et Seville, (1999) : Fond ements épistémologiques de la recherche, in Thierart RA et Coll, méthodes de recherche en management, édition l'harmattan.

Perret et Séville, (2003) : Fondements épistémologiques de la recherche. Méthodes de recherche en management, 13-33.

Perrin G, 1962 : Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP, Dunod)

Perrin, G. (1962). Les Coûts Complets. Ed. Nathan

Perrin.P, (1963) : La méthode UVA : Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode G.P. ; Dunod, Paris.

Pfeffer, J., & Sutton, R. I. (2006). Hard facts, dangerous half-truths, and total nonsense: Profiting from evidence-based management. Harvard Business Review Press

Philip B. Crosby, (1979): Quality is free: The art of making quality certain. McGraw-Hill, New York.

Philippe Lorino, (2005) : Contrôle de gestion et mise en intrigue de l'action collective, revue française de gestion, 2005, n°159, P.189-211.

Phillips, A., & Moutinho, L. (2018). Management Accounting: A Focus on Value Creation. Routledge.

Phillips, J. M., & Gully, S. M. (2012). "The role of recruitment in the selection process." In Personnel Selection in Organizations (pp. 27-52). New York: Wiley.

Phillips, J. M., & Gully, S. M. (2012). Strategic Staffing. (2nd ed.). Pearson Higher Ed.

Piaget, J. (1970). The Science of Education and the Psychology of the Child. Orion Press.

Ployhart, R. E., & Moliterno, T. P. (2011). Emergence of collective constructs: The role of social networks and social capital in the development of team performance. Academy of Management Review, 36(4), 693-720.

Popper, K. (1959). The Logic of Scientific Discovery. New York: Basic Books.

Porter, M. E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. New York: Free Press.

Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press.

Porter, M. E. (1990). The Competitive Advantage of Nations. Free Press.

Porter, M. E. (1996). What is Strategy? Harvard Business Review, 74(6), 61-78.

Porter, M. E. (2020). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. Free Press.

Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press.

Porter, M. E., & Norton, D. P. (2001). Strategy and the Balanced Scorecard. Harvard Business School Press.

Porter, M.E. (1996). What is Strategy? Harvard Business Review.

Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1990). The Core Competence of the Corporation. Harvard Business Review, 68(3), 79-91.

Pritchard, C. (2001). Risk Management: Concepts and Guidance. CRC Press.

Programme des Nations Unies pour le développement. (2020). Rapport sur le développement humain au Tchad.

Programme des Nations Unies pour le développement. (2021). Rapport sur l'économie tchadienne.

René Demeestère., Philippe Lorino., Nicolas Mottis , (2017): Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, Collection management sup-Gestion.finance, 6ème éd, P.404, 2017.

Ritchie, J., & Lewis, J. (2003). Qualitative research practice: A guide for social science students and researchers. Sage Publications.

Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2017). Organizational Behavior. Pearson.

Roberts, J., Sanderson, P., Dwyer, P., & Trowler, P. (2006). A Constructionist Approach to the Development of a Learning Organization. Management Learning, 37(1), 91-109.

Robertson, D., & Langley, A. (2015). The Practice of Activity-Based Management. Journal of Business Strategy, 36(6), 46-52.

Rockart, J. F. (1979). Chief Executives Define their Own Data Needs. Sloan Management Review, 22(1), 81-93

Rogers, C. R. (1961). On Becoming a Person: A Therapist's View of Psychotherapy. Boston: Houghton Mifflin.

Rogers, E.M. (2003). Diffusion of Innovations (5th ed.). Free Press

Rojas, C., & Dufour, J. (2014). Bureaucracy and organizational change: The challenge of public management. International Journal of Public Administration, 37(7), 469-478.

Roland Condor (2012) : Le contrôle de gestion dans les PME : une approche par la taille et le cycle de vie. Revue internationale PME, V.25, n°2.

Rom, A. & Rohde, C. (2007). A Review of the Literature on Management Control Systems: The Role of Information Technology. In: Proceedings of the 1st International Conference on Accounting and Finance

Rom, A., & Rohde, C. (2007). The Impact of Enterprise Resource Planning Systems on Firm Performance: A Study of the Accounting and Finance Functions. Journal of Information Systems, 21(1), 1-20.

Romelaer P. (2000), Note sur l'entretien semi-directif centré (ESDC), CEFAG. Séminaire de Méthodes Qualitatives de Recherche en Gestion, Barbizon, 8 p

Roulston, K. (2010). Reflective Interviewing: A Guide to Theory and Practice. Sage Publications.

Rubin H. J, 1994 : Quantitative interviewing : The art of hearing data. Thousand oaks, CA : sage publications ake R.E. 1995 : The art of case study research. Thousand oaks, CA : sage publications.

Rust, R. T., Lemon, K. N., & Zeithaml, V. A. (2004). "Return on Marketing: Using Customer Equity to Focus Marketing Strategy." Journal of Marketing, 68(1), 109-127.

Sachs, J. D. (2015). The Age of Sustainable Development. Columbia University Press.

Saldana, J. (2016). The Coding Manual for Qualitative Researchers. Sage Publications.

Sana Jellouli, (2007) : variabilité des charges et seuil de rentabilité, 2007.

Sanae Guerraou , (2021) : Les pratiques du contrôle de gestion sociale et amélioration de la performance : Cas des entreprises sises au Maroc

Santos, J. (1999). "The construct of service quality in the banking industry." International Journal of Bank Marketing.

Sarr, I. (2016). La flexibilité des outils de contrôle de gestion face aux défis du marché sénégalais. Revue Internationale de Gestion, 11(2), 15-29.

Sarr, I. (2022). Micro et petites entreprises et leur impact sur l'économie tchadienne. Rapport de recherche.

Sathe. V, (1982): Controller involvement in management, prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J.

Sathe. V, (1983): The controller's role in management, organizational dynamics, vol.Winter, pp.31-48.

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). Research Methods for Business Students. Pearson Education.

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). Research Methods for Business Students. Pearson Education Limited.

Sauro, J., & Lewis, J. R. (2016). Quantifying the User Experience: Practical Statistics for User Research. Burlington: Morgan Kaufmann.

Savall &Zardet, (2007) : Le concept de coût-valeur des activités : contribution de la théorie socioéconomique.

Savall et Zardet, (1996) : La dimension cognitive de la recherche-intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive. Revue Internationale de systémique, Vol.10, n°1-2, p.157-189.

Scapens & Jazayeri, (2003): ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts.

Scapens, R. W. (2006). "Understanding management accounting practices: A personal journey." The British Accounting Review, 38(1), 1-30.

Schein, E. H. (2010). Organizational Culture and Leadership. 4th ed. San Francisco, CA: Jossey-Bass.

Schmidt, F. L., & Hunter, J. E. (1998). The Validity and Utility of Selection Methods in Personnel Psychology: A Meta-Analytic Summary. Psychological Bulletin, 124(2), 262-274.

Schmidt, F. L., & Hunter, J. E. (1998). The Validity of General Mental Ability for Enhancing the Effectiveness of Selection Interviews. Personnel Psychology, 51(3), 557-579.

Schmitt, A., Möller, K., & Dirks, S. (2021). "Innovation in Industrial Companies: Key Drivers and Challenges." Research-Technology Management.

Schuler, R. S., & Jackson, S. E. (1987). Linking Competitive Strategies with Human Resource Management Practices. Academy of Management Executive, 1(3), 207-219.

Schuller, T. (2004). The complementary roles of education and training in a knowledge-based economy. Skill Shortages: Concepts, Measurements and Implications.

Schultz, T. W. (1971). Investment in Human Capital. The American Economic Review, 61(1), 1-17.

Schumpeter, J. A. (1934). The Theory of Economic Development: An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest, and the Business Cycle. Harvard University Press.

Schumpeter, J. A. (1992). Capitalism, Socialism and Democracy. Harper & Brothers.

Schwandt, T. A., & Morse, R. S. (2006). Validity and trustworthiness in qualitative research. In D. L. Stufflebeam, G. F. Madaus, & T. Kellaghan (Eds.), Evaluation Models: Viewpoints on Educational and Human Services Evaluation (pp. 319-342). Kluwer Academic Publishers

Schwartz-Shea, P., & Yanow, D. (2013). Interpretive Research Design: Concepts and Processes. New York: Routledge

Sen, A. (1999). Development as Freedom. Alfred A. Knopf.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Free Press.

Sharma, P., & Chrisman, J. J. (1999). Toward a reconciliation of the definitional issues in the field of family business. Family Business Review, 12(1), 73-82.

Shields, M. D. (1997). "Management Control Systems Designing and Use in Organizations." Journal of Management, 23(2), 163-191.

Shleifer, A., & Vishny, R.W. (1997). A Survey of Corporate Governance. The Journal of Finance, 52(2), 737-783.

Siegel & Sorensen, (1999): Counting More, Counting Less- Transformations in the management accounting profession, Institute of management accountants.

Simon, H. A. (1997). Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations. Free Press.

Simon. Y., (1989): Making management decisions: The role of intuition and emotion. The academy of management executive, p57-64.

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

Slack, N., Chambers, S., & Johnston, R. (2007). Operations Management. Pearson Education.

Smith & al. (2008). Family Business: The Importance of Structure and the Role of Family Ownership in Enhancing Employee Engagement. Journal of Family Business Strategy, 3(2), 95-106.

Smith, A., & Jones, B. (2020). Understanding Epistemology in Management Research. Journal of Management Studies.

Smith, A., & Zhang, L. (2022). Generalizability Challenges in Business Research: Addressing Sector Representation. International Journal of Business Research, 28(4), 112-130.

Smith, J. (2022). Epistemological Approaches in Management Studies: Implications for Research and Practice. Journal of Management Research, 45(3), 200-215.

Société Nationale d'Électricité du Tchad. (2020). Rapport annuel sur la production électrique.

Société Tchadienne des Eaux. (2021). Rapport sur l'approvisionnement en eau.

Soin, K., Hinn, M., & Ehn, P. (2002). Management Control in Retailing: An Exploratory Study of Practices in Swedish Grocery Stores. European Journal of Marketing, 36(9/10), 985-1001.

Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). "Managing Accountability: The Role of Management Control Systems in Developing a Performance Management Culture." Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15(5), 740-764.

Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). On the Role of Management Control Systems in Organizational Change: A Case Study of the New Product Development Process. Management Accounting Research, 13(3), 305-329.

Soin, K., Van der Meer-Kooistra, J., & Williams, W. (2002). Performance Management in the Public Sector: The Role of Management Accounting. Management Accounting Research, 13(2), 109-137.

Sow, K. (2020). Le contrôle de gestion comme levier d'innovation dans les entreprises sénégalaises.

Spender, J.-C. (1996). "Making Knowledge the Basis of a Dynamic Theory of the Firm." Strategic Management Journal, 17(Winter Special Issue), 45-62

Sponem & Lambert, (2010) : Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion, p.159-194.

Statsoft, (1995a) : Le manager efficace, éd organisationnelle, collection les nouveaux managers, 2021, P226.

Statsoft, (1995a): Statistica for Windows (Vol.1)). General conventions and statistics I, 2nd Edition, United states: Statsoft Inc.).

Stewart, G. B. (1991). The Quest for Value: A Guide for Senior Managers. HarperBusiness

Stiggins, R. (2005). Student-Involved Assessment FOR Learning. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.

Stinchcombe, W. E. (1965).Social Structure and Organizations. Dans J.G. March (Éd.), Handbook of Organizations (pp. 142-193). Rand McNally.

Storey, D. J. (1994). Understanding the Small Business Sector. Routledge.

Sullivan, R., & Ford, J. (2014). Developing a Family Business Competence Framework: A New Approach to Business Development Strategies. International Journal of Business Management and Economic Research, 5(3), 232-245.

Sweeney, E. (2020). Management Control Systems: Theory and Practice. London: Palgrave Macmillan.

Sy, O., & Ndoye, M. (2019). "Adoption des systèmes de contrôle de gestion au Sénégal : défis et opportunités." Revue africaine de gestion des affaires, 13(3), 45-59

Szychta. A., (2002): Contingencies influencing the management accounting practices of Eslomian manufacturing companies, management accounting research, vol.13, and p.379-400.

Szychta. A., (2002): The scope of application of management accounting methods in polish enterprises management accounting research, vol.13, p.401-418.

Taneja, S., Pryor, M. G., & Toombs, L. A. (2016). Impact of the Strength of Corporate Governance on Firm Performance: Evidence from the India". Journal of Business Research, 69(7), 2607-2619.

Tannery. F, (2001) : Le management stratégique des services : synthèse bibliographique et repérage des questions génériques. Finance Contrôle Stratégie, Vol.4, n°2, pp.215-259.

Tashakkori, A., & Teddlie, C. (2003). Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research. SAGE Publications

Tashakkori, A., & Teddlie, C. (2010). SAGE Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research*. SAGE Publications.*

Tawhid Chtioui & Az-Eddine Bennani, (2009) : « Le contrôleur de gestion et les progiciels ERP : nouvelles perspectives ou nouvelles frontières », IBIMA Business Review, 1 janvier 2009.

Taylor F W, 1911: The principales of scientific management, Harper & Brothers, 1911.

Taylor, C. (2019). Empiricism vs. Rationalism in Social Science. Social Science Review.

Taylor, F. W. (1911). The Principles of Scientific Management. Harper & Brothers.

Tchad Innovations. (2021). Potentialités des PME pour le développement socio-économique. Rapport d'étude.

Tchamyou, V. (2020). Transparence et responsabilité dans le contrôle de gestion des entreprises camerounaises. African Journal of Business Ethics, 6(2), 88-104.

Tchatchoua, M. (2023). Impact de la formalisation sur les pratiques de contrôle de gestion au Cameroun. Revue des Sciences de Gestion, 12(1), 45-60.

Tchouassi, M. (2021). La pertinence du contrôle de gestion dans les organisations publiques camerounaises.

Teece, D. J. (1996). Firm Capabilities and Economic Theory. Journal of Economic Behavior & Organization, 31(3), 279-303

Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y.-M., & Lauro, C. (2005). PLS Path Modeling. Computational Statistics & Data Analysis, 48(1), 159-205

Thierry Nobre., Dmitry Riskal : L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992. Identification et maitrise de risques : enjeux pour faudit, la comptabilité et le contrôle de gestion.

Tiessen, P., & Waterhouse, J. H. (1983). "Toward a descriptive theory of management accounting." Accounting, Organizations and Society, 8(2-3), 251-267.

Tirole, J. (1988). The Theory of Industrial Organization. MIT Press

Tourangeau, R., Groves, R. M., & Redline, J. (2000). "Measuring Survey Quality." In *Survey Nonresponse*, eds. Penelope O. Smith and Robert M. Groves. 353-376

Transparency International. (2021). Indice de perception de la corruption au Tchad.

Trochim, W. M. K. (2006). The Research Methods Knowledge Base. Atomic Dog Publishing.

Tushman, M. L., & O'Reilly, C. A. (1996). "Ambidextrous Organizations: Managing Evolutionary and Revolutionary Change." California Management Review, 38(4), 8-30.

Ulrich, D. (1997). Human Resource Champions: The Next Agenda for Adding Value and Delivering Results. Harvard Business Press.

Ulrich, D., & Dulebohn, J. H. (2015). Are We There Yet? What's Next for HR? Human Resource Management, 54(2), 111-117.

UNICEF. (2019). Programmes d'accompagnement pour la lutte contre la pauvreté au Tchad.

UNICEF. (2021). Rapport sur l'eau potable au Tchad.

Vaismoradi, M., Turunen, H., & Bondas, T. (2016). Content analysis and thematic analysis: Implications for conducting a qualitative descriptive study. Nurse Researcher, 23(4), 44-49.

Vamosi, T.S. (2000): Continuty and change: Management accounting during processes of transition, Vol.11, p.27-63.

Van der Meer-Kooistra, J., & Vosselman, E. (2000). Management control of interfirm relationships: The case of joint ventures. Management Accounting Research, 11(3), 293-322.

Vermersch. P, (1984) : l'observation systématique dans l'étude du fonctionnement cognitif. Psychologie Française, 29 (3-4), 297-302.

Vroom, V. H. (1964). Work and Motivation. Wiley.

Vygotsky, L. S. (1978). Mind in Society: The Development of Higher Psychological Processes. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Wacheux. F, (1996) : Méthodes qualitatives de recherche en gestion, Economia. Retrieved 10-24, 2020.

Wade, B & Diouf, M, (2019) : Analyse des déterminants du degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion en contexte PME. Une validation empirique au Sénégal, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit ; vol.5, P.37-66.

Wang, Y., Kung, L. A., & Byrd, T. A. (2016). "Big Data in Healthcare: A Systematic Literature Review." Computers & Operations Research.

Wanlin P, 2007 : l'analyse de contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens : une comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation de logiciels, recherches qualitatives, Hors-Série, n°3, p.243-272.

Whetten, D. A. (1989). What Constitutes a Theoretical Contribution? Academy of Management Review, 14(4), 490-495.

Wilderom, C. P. M., van Aken, J. E., & den Hartog, D. N. (2000). "The Role of Organizational Culture in the Effectiveness of an Organization." In Handbook of Organizational Culture and Climate, 201-220. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Womack, J. P., & Jones, D. T. (1996). Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation. Simon & Schuster.

Woodward, J. (1965).Industrial Organization: Theory and Practice. Oxford University Press

Wouters, M., & de Lange, R. (2018). "The Role of Management Control in Business Strategy." Strategic Management Journal.

Wouters, M., & Wilderom, C. P. M. (2008). Developing Performance Measurement Systems in Companies: A Longitudinal Study. Management Accounting Research, 19(1), 34-58.

Wright, P. M., & Boswell, W. R. (2002). "Desegregating HRM: A review and synthesis of micro and macro human resource management research". Journal of Management, 28(3), 247-276.

Wright, P. M., & Boswell, W. R. (2002). "Desegregating HRM: Developing a natural categorization system for HRM." Industrial Relations Research Association (IRRA) Conference Proceedings, 55, 1-8.

Wright, P. M., & Boswell, W. R. (2002). Desegregating HRM: A Review and a Future Agenda. Journal of Management, 28(3), 247-276.

Y, Pesqueux, (2005) : La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions. Dans projectics, vol.2, n°17, P.93-103.

Yin, R. K. (2014). Case Study Research: Design and Methods. Sage Publications.

Yin, R. K. (2016). Case Study Research and Applications: Design and Methods. Sage Publications.

Yin, R. K. (2018). Case Study Research and Applications: Design and Methods. SAGE Publications.

Yukl, G. (2002). Leadership in Organizations. 5th edition. Prentice Hall.

Zérah, S., & Kengne, L. K. (2020). "Systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Cameroun : une analyse empirique." Revue de gestion africaine, 21(2), 151-167

Annexes

Annexe 0 : Liste des entreprises de l'échantillon

Liste des dix (10) entreprises retenues pour l'étude exploratoire

ENTREPRISES	SECTEUR	TAILLE ET NATIONALITE	PERSONNE VISITEE ET SON STATUT
Société Nationale de Ciment (SONACIM)	Industrie	Entreprise publique tchadienne de type PME	RAMADAN BIANI CONTRÔLEUR DE GESTION
COTONTCHAD (COTONTCHAD-SA)	Industrie	Grande Entreprise Parapublique (Etat/OLAM)	DJEGOL MBAIRAMADJI CONTRÔLEUR DE GESTION
Imprimerie Du Tchad (IDT)	Industrie	Entreprise tchadienne de type PME	Souleymane Ali CONTROLEUR DE GESTION
PELLEGRINI CATERING OVERSEAS	Service	Grande Entreprise Privée Multinationale	Adelmadji Senouss DIRECTEUR FINANCIER
SNER	BTP	Grande entreprise Privée tchadienne	MAHAMADOU ABOU CONTROLEUR DE GESTION

UNIVERSITE EMI-KOUSSI	Service	Entreprise tchadienne de type PME	Dr ALLAH-RADJI KONE PDG
SOCIETE MODERNE DES ABBATOIRS (SMA)	Commerce	Privée tchadienne familiale de type PME	ALI MOUBARAK MAHAMAT CHEF COMPTABLE
SOTEC	Industrie	Privée tchadienne de type PME	HAROUN ZAKARIA DIRECTEUR FINANCIER
TRACTAFRIC	commerce	Privée multinationale	JEAN JACQUES MOULINNI CHEF COMPTABLE
ORABANK	Service	Multinationale	Maimouna Wallah DIRECTRICE GENERALE

Une fois l'équipe d'experts et les entreprises, échantillon de l'étude, retenue, nous abordons à présent la phase de collecte et d'analyse des données issues de l'enquête exploratoire, afin de nourrir notre étude d'informations pertinentes et éclairantes.

	RAISON SOCIALE	FORME JURIDIQUE	RESPONSABLE	SECTEUR
1	SOCIETE GROUPE PYRAMIDE	SARL	BECHIR OUSMANE	COMMERCE
2	LE NDJAMENA COTE JARDIN	SARL	DEFRANOUX PHILIPPE JEAN MICHEL	COMMERCE
3	SOCIETE TCHAD RECREATIF	SARL	HAIKAL ZAKARIA DJIBRINE	COMMERCE
4	SOCIETE DE COMMERCE D'EXPORTATION DE LA GOMME ARABIQUE	SARL	ALI ANNOUR ABAKAR	COMMERCE
5	SOCIETE TCHADIENNE D'INGENIERIE LOGICIEL	SARL	ADOUM SALEH	COMMERCE
6	ETS OUMAR MOUSSA	EI	OUMAR MOUSSA ADOUM	COMMERCE
7	ADI SERVICE	EI	ABDRAMAN MOUSSA MAHAMAT	COMMERCE
8	BOUTIQUE NGARMADJI REMADJI IVANNE	EI	NGARMADJI REMADJI IVANNE	COMMERCE
9	ETS KARIM FILS	EI	DJESS WALLAS	COMMERCE
10	SAHEL GROUP CORPORATION	SARL	YOUSSOUF CHERIF MAHAMAT	COMMERCE
11	SOCIETE SAACHI	SA	CHELENGARPADAM KRISHNAN SUNIL	COMMERCE
12	SOCIETE DOLPHINS	SA	CHAABRA HARISH	COMMERCE
13	SOCIETE AL BATHA	SA	RIGUEIK MAHAMAT IZADINE	COMMERCE
14	SOCIETE GENERALE MOURSAL	SARL	HASSAN MOURSSAL	COMMERCE
15	SOCIETE HAMIDOU	SARL	HAMAT FARADJ MABROUCK	COMMERCE
16	SAHEL BUSINESS CONSULTING	SARL	IBRAHIM HISSEIN BRAHIM	COMMERCE

17	SOCIETE PATIENT	SA	YOUSSOUF TIERA SANDA	COMMERCE
18	SOCIETE NAMAGUI SARL	SARL	ABDERMAN BAHAR	COMMERCE
19	SOCIETE DE COMMERCE GENERAL INTERNATIONAL	SARL	SALEH RATOU	COMMERCE
20	SOCIETE EXCELLENCE BUSINESS AND CONSULTING CENTER	SARL	KERIM GNAM SIBORO	COMMERCE
21	HORIZON SPHERE SARL	SARL	NELOUM MELANIE	COMMERCE
22	MEDIC SARL UNIPERSONNELE	SARL	OUMAR IBRAHIM KOSSI	COMMERCE
23	BARA BUSINESS	EI	MAHAMAT BARA ABAKAR	COMMERCE
24	DARDAR BUSINESS SARL	SARL	AHMAT MOUSSA BAKHIT	COMMERCE
25	ZIAD SA	SA	MAHAMAD SALEH BEN AHMED	COMMERCE
26	SOCIETE KHARIF TRANPORT	SARL	ADAM OUMAR KHARIF	COMMERCE
27	FOBERD TCHAD	SARL	TALLA VICTOR	COMMERCE
28	IMPRIMERIE AUBAINE GRAPHIC SA UNIPERSONNELLE	SA	MAHAMAT ABDERAMAN MAHAMAT	COMMERCE
29	IMPRIMERIE AMA	SA/AG	ABAKAR MAHAMAT ADOUM	COMMERCE
30	CABINET DE GESTION ET CONSEIL EN FINANCE ET D'INFORMATIQUE TCHAD	SARL	HOUNDJAGO KODJO AMEVO	COMMERCE
31	ETS AFREND	EI	MBAIKAOUBE NGARTOLNAN	COMMERCE
32	MICHIKAT ELECTRO-MECANIQUE ETUDE ET MAINTENANCE	EI	MAHAMAT ABOUBAKAR	COMMERCE
33	SOCIETE AFRIJEUX TCHAD	SA	BAKHIT TIDJANI ABOUL-HASSAN	COMMERCE
34	SOCIETE TCHAD RECREATIF	SARL	HAIKAL ZAKARIA	COMMERCE

			DJIBRINE	
35	SOCIETE AFRIJEUX TCHAD	SA/CA	BAKHIT TIDJANI ABOUL-HASSAN	COMMERCE
36	PARI ROYAL	SA/AG	ACHTA SAMHYRA ABDELKERIM	COMMERCE
37	SOCIETE IMPORTATION ET DISTRIBUTION DES PRODUITS ET MEDICAMENTS VETERINAIRES ET AGRICOLE	SA	OUSMAN ALI FADELE	COMMERCE
38	AMANDINE CENTER	SARL	TUPONE JULIEN	COMMERCE
39	SOCIETE MODERNE DES ABATTOIRS	SA	ALI MOUBARAK M	COMMERCE
40	TRACTAFRIC	SA	JEAN JACQUES	COMMERCE
41	SOPETRANS	SA	ALI MAHAMAT	COMMERCE
42	ETS SOUM SOUMNA	EI	HADJE ZARA TIMBAYE	INDUSTRIE
43	ETS AGRI BALADNA	EI	FATIME OUSMANE MAHAMAT AKACHA	INDUSTRIE
44	KERAMICA	SARL	PIAZZA ARMANDO	INDUSTRIE
45	SOCIETE NATIONALE DE CIMENT	SA	RAMADAN BIANI	INDUSTRIE
46	COTONTCHAD	SA	DJEGOL MBAIRAMADJI	INDUSTRIE
47	IMPRIMERIE DU TCHAD	SA	SOULEYMAN ALI	INDUSTRIE
48	SOTEC	SA	HAROUN ZAKARIA	INDUSTRIE
49	SETEH	SARL	NDOUGATAR MASMIAN	SERVICE
50	SOCIETE MEGH	SARL	ABAKAR IDRESS MAHAMAT	SERVICE
51	HABBATERRA TCHAD	SARL	MUNK KOFOED JULIEN JEAN-PIERRE	SERVICE
52	TCHAD BUSINESS CONSULTING	SARL	ABU ALKASSIM HISSEIM TEGUEL NIMAN	SERVICE
53	PRESTIGE BUSINESS	SARL	DJEKONBE DELPHIN	SERVICE
54	ETS SANFORD	EI	OUSMAN BRAHIM MAHAMAT SALEH	SERVICE

55	SECOF-INGENIEURS CONSEILS	SARL	OUMAR AL-FAROUKH BRAHIM MAHAMAT	SERVICE
56	ETS EGCP ENERGIE	EI	MBAITADOM MBAITENBE	SERVICE
57	LOGONE GLOBAL BUSINESS	EI	DJETOYOM HERVE	SERVICE
58	2CEFA	SARL	ABDOULAYE ABDELSALAM IROBEI	SERVICE
59	SOTERA	SARL	SALEH BEN NASSOUR HASSAN	SERVICE
60	PLATINUM DECORATIONS	EI	ABDERAHMAN TAHIR MOUSSA	SERVICE
61	SOCIETE SAHEL JET AVIATION	SARL	ABDOULAY DOGO GARBA	SERVICE
62	SOCIETE GENERALE D'INGENIERIE	SARL	NADJARABEI AMOS	SERVICE
63	SOCIETE KAIZEN ENGINEERING VISION (KEV)	SAS	OUMAR ADOUM ATTIMER	SERVICE
64	ZOUHOUR SERVICES	SARL	DJIBRINE ADOUM	SERVICE
65	BAH FILS	EI	MOUSSA HAROUN BAH	SERVICE
66	INGINIA PRO	SARL	MAHAMAT OUMAR ADAMOU WAZIRI	SERVICE
67	CABINET OXYGENE BTP CO2	EI	AMEVOR KOSSI AGBEKO	SERVICE
68	ETS WADI KOBER	EI	DJIDDI ALI MOUSSA	SERVICE
69	MEGA-CONGLOMERAT	EI	HUNLEDE FOLI KENY	SERVICE
70	BUREAU D'ETUDE TECHNIQUE ET D'INGENIERIE (BETI)	SARL	NOPELBA PYANFOU	SERVICE
71	SOCIETE AGUINNE	SARL	BRAHIM MOUSSA ALLAFOUZA	SERVICE
72	SOCIETE CLEAN AND SERVICE (CASE)	SARL	DOSSOM TERA	SERVICE
73	SOL I TCHAD	SAS	SANCHEZ JEAN-FRANCOIS HENRI RICHARD	SERVICE
74	SOCIETE METALUX INDUSTRIE	SARL	NASSOUR	SERVICE

			MAHAMADENE	
75	DJERMAYA CDENENERGY	SAS	GAYE FATOU	SERVICE
76	COMPLEX DE MAINTENACE ELECTROMECANIQUE (COMECA)	SARL	TIGALBAYE CHRISTOPHE	SERVICE
77	ELEMENT GLOBAL SERVICES TCHAD (EGS)	SARL	NDOUBARI MEKILA GENEVIEVE	SERVICE
78	NPS ENERGY HOLDING WLL	SUCL	NDOASSAL ERIC	SERVICE
79	SOCIETE NEY AFRICA	SARL	IRAP BICHARA DOUDOUA	SERVICE
80	SOCIETE TCHADIENNE D'INGENIERIE LOGICIEL	SARL	ADOUM SALEH	SERVICE
81	SOCIETE SOUMMA-AMIS	SARL	OUMAR AHMAT MAHAT	SERVICE
82	SOCIETE YASIRIBA	SARL	ABDEL-SALAM ADAM ABDOU	SERVICE
83	SOCIETE DREAM'S PUB	SARL	NOURADINE AHMAT GONI	SERVICE
84	AL-SAHABA COMPANY	SARL	SALAHADINE ABDELKERIM MAHAMAT	SERVICE
85	SOCIETE GAZ FORT	SARL	MOUSSA DILLO TEGUENE	SERVICE
86	ETS MARIAM COORPORATION	EI	ABDALLAH OUSMAN BECHIR ABDELKERIM	SERVICE
87	ETS ZINA PRESTATION	EI	ZARA ABDOULAYE	SERVICE
88	ETS PRODUCTION ET DEVELOPPEMENT AGRO PASTORALE	EI	MAHAMAT NOUR MOUSTAPHA ABBA KIME	SERVICE
89	ETS KABAKA SIZAME	EI	MARIAM KABAK	SERVICE
90	SOCIETE EMPLOI-SERVICE TCHAD	SARL	MINKA LUCIEN CELESTIN	SERVICE
91	SOCIETE NETTOYAGE INDUSTRIEL	SARL	MOUSSA KHALIL MAHAMAT	SERVICE
92	TECHNOLINK	EI	YAVOURBE ALFRED	SERVICE

93	LONG METAL TCHAD	SARL	NOPELBA PYANFOU	SERVICE
94	SOCIETE ETOILE DE VILLE	SARL	HASSANE	SERVICE
95	AGENCE IMMOBILIERE LABORDE	EI	DOUDOU ALKA ABDERAMANE	SERVICE
96	ALNAGARABI INDUSTRIELLE	SARL	MOUSTAPHA ALI IDRISS	SERVICE
97	SOCIETE E P CONSEIL	SARL	AHMAT ALI HISSEINE	SERVICE
98	DABBOTEC	EI	DJONYABE LICIEN YANYABE	SERVICE
99	ETABLISSEMENT KHATIR	EI	YAYA IZERIK ABDOULAYE	SERVICE
100	SOCIETE KORKOGA	SARL	ISSA ABAKAR DJIDI	SERVICE
101	SOCIETE AMANET	SARL	ALBACHIR ABDEL-AZIZ MAHAMAT	SERVICE
102	SOCIETE AGB	SARL	AHMAT GONI BICHARA	SERVICE
103	KHADAR HOLDING GROUP	SARL	FATIME SOUKAR DJIBRINE TERAB	SERVICE
104	SOCIETE DKOM CONSTRUCTION	SARL	DJAMAL KHALLI OUMAR	SERVICE
105	SOCIETE NADRA HOLDING	SA	ABDOULAYE ISSA BARKA	SERVICE
106	NAYROBY	SARL	BECHIR GUERDI	SERVICE
107	ETS ABOUBAKAR SOULEYMAN HESSEIN	EI	ABOUBAKAR SOULEYMAN HISSEIN	SERVICE
108	SCORPION SECURITY PRIVEE	SARL	SALEH BEN NASSOUR HASSAN	SERVICE
109	ADDAX-CORP	SARL	GUEDI OUMAR	SERVICE
110	SOCIETE TCHAD ENGENEERING SERVICE	SARL	HABIB MAHAMAT GUEDI	SERVICE
111	BH CHAD SASU	SA	YOUSOUF KHALED GEORGE CLERO	SERVICE
112	ENTREPRISE BEN'S DESIGN	EI	AHMET GUILAUME DINGAMNAYEL	SERVICE

113	TAWARA	SARL	HASSANIE NGUEMAL MADINGUE	SERVICE
114	E/SE SAMAH BUSINESS	EI	ABDERAMANE AHMAT SAMAH	SERVICE
115	ETS UNITED NORTH AMERICAN	EI	ABAKAR NOUR OKORIMI	SERVICE
116	PROPRENET	EI	TCHOMBI GETNA ZASUTTA	SERVICE
117	EXPERTS -MAC	SARL	TEINCHE SIMO GUY VALERY	SERVICE
118	EXPERTS -MAC	SARL	TEINCHE SIMO GUY VALERY	SERVICE
119	ETS ARROUFA	EI	ARAFA DJIBRINE NASSIR	SERVICE
120	SOCIETE MAGIC CONSEIL CONSTRUCTION	SARL	ABAKAR MOUSTAPHA BABIKIR	SERVICE
121	SOCIETE ING-CONSULT	SARL	EHPELBO GONGNET	SERVICE
122	SOCIETE EXPRESS-TRANSPORT KHALIFA	SA	KHALIFA ABDALLAH KHALIFA	SERVICE
123	SOCIETE DE SERVICES SABARNA 3S	SARL	ABDELKERIM DOUTOUM	SERVICE
124	SOCIETE AGENCE DES PRESTATIONS MARITIMES	SA	TIDJANI ABBA BOUKAR	SERVICE
125	EXPERTS -MAC	SARL	TEINCHE SIMO GUY VALERY	SERVICE
126	SOCIETE TRANQUIL-SECURITY-MANAGER	SARL	BAKHIT MOUSSA DAOUKARDA	SERVICE
127	SOCIETE D'ETUDE ET DE NOUVELLE ORGANISATION TECHNIQUE	SARL	DJIBRENE NGARMIG-NIG	SERVICE
128	PETRO TECHNICAL SEVICE COMPANY	SARL	NASSIR MAHAMAT ALI	SERVICE
129	GARAGE MECANIQUE AUTOMOBILE	EI	KHALIL ABAKAR MAHAMAT	SERVICE
130	SOCIETE LE N'DJAMENA COTE JARDIEN	SARL	DEFRANOUX PHILIPPE JEAN MICHEL	SERVICE

131	SOCIETE LE N'DJAMENA COTE JARDIEN	SARL	DEFRANOUX PHILIPPE JEAN MICHEL	SERVICE
132	PELLEGRINI CATERING OVERSEAS	SA	ABDELMADJI SENOUSS	SERVICE
133	SOCIETE NATIONALE D'ENTRETIEN ROUTIER	SA	MAHAMADOU ABOU	SERVICE
134	UNIVERSITE EMI-KOUSSI	SARL	Dr ALLAH-RADJI KONE	SERVICE

Annexe 1 : Guide d'entretien

INTRODUCTION

Notre étude porte sur le thème : pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes.

L'objectif de cette recherche qualitative est de permettre de mieux comprendre comment les entreprises gèrent, mesurent et améliorent leur performance à travers différentes techniques de contrôle.

Notre équipe de 7 experts pluridisciplinaire travaille en synergie pour mener des entretiens auprès de 10 entreprises sélectionnées, ce qui nous permettra de recueillir des données qualitatives approfondies sur les pratiques de contrôle de gestion. La durée totale de cette phase d'entretien est prévue pour 60 jours.

Ce guide d'entretien anonyme, qui sera administré à dix (10) cadres d'entreprises, ne sera exploité que dans le cadre de notre recherche.

Nous vous assurons donc de l'usage très confidentiel qui sera fait de toutes les informations que vous mettrez à notre disposition. Nous vous prions de bien vouloir remplir individuellement ou de nous répondre directement quand nous vous poserons une question.

Thème 1 : Nationalité, taille et statut juridique de l'entreprise

L'objectif de ce thème est d'identifier le contexte général de l'entreprise par rapport à sa nationalité, sa taille et son statut juridique. Cela permet de comprendre comment ces caractéristiques peuvent influencer les pratiques de contrôle de gestion et les approches stratégiques de chaque entreprise.

1. Quelle est la nationalité de l'entreprise ?

- [ ] Tchadienne
- [ ] Étrangère

2. Quelle est la taille de l'entreprise selon le nombre d'employés ?

- [ ] Petite (moins de 50)
- [ ] Moyenne (50-250)
- [ ] Grande (plus de 250)

3. Quel est le statut juridique de votre entreprise ?
- [ ] Société à responsabilité limitée
- [ ] Société par actions
- [ ] Entreprise individuelle
- [ ] Autre

Thème 2 : Culture et formation des cadres et des employés

L'objectif est d'analyser la formation et la culture au sein de l'entreprise, ce qui est crucial pour le développement des compétences en contrôle de gestion et l'efficacité opérationnelle.

4. Quel est le niveau de formation de vos dirigeants ?

Elevé (bac +4 et plus) :	Moyens (bac+2 et bac+3)	Bas (BEPC)
- [ ] Oui	- [ ] Oui	- [ ] Oui
- [ ] Non	- [ ] Non	- [ ] Non

Quel est le niveau de formation de vos employés ?

Elevé (bac +4 et plus) :	Moyens (bac+2 et bac+3)	Bas (BEPC)
- [ ] Oui	- [ ] Oui	- [ ] Oui
- [ ] Non	- [ ] Non	- [ ] Non

5. Proposez-vous des formations régulières pour les employés concernant le contrôle de gestion ?

- [ ] Oui
- [ ] Non
- Si oui, quelle est la fréquence ?

6. Existe-t-il des contrôleurs de gestion au sein de votre structure ?
- [ ] Oui
- [ ] Non
- Si oui, quel est leur rôle ?

Thème 3 : Facteurs de diffusion des techniques de contrôle de gestion

Ce thème permet d'identifier et d'analyser les stratégies utilisées par les entreprises pour diffuser et intégrer les techniques de contrôle de gestion, afin d'évaluer leur efficacité.

7. Quels moyens utilisez-vous pour diffuser les techniques de contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?
- [ ] Partenariat avec d'autres entreprises
- [ ] Associations professionnelles
- [ ] Formations internes
- [ ] Autres

8. Avez-vous des exemples de partenariats fructueux ayant contribué à l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion ?

Thème 4 : Instruments de mesure, d'analyse et de pilotage de la performance

L'objectif du thème 4 est d'explorer les outils et méthodes utilisés pour mesurer et analyser la performance de l'entreprise, afin de comprendre comment ces éléments soutiennent la gestion stratégique.

9. Quels instruments de contrôle de gestion utilisez-vous dans votre entreprise ?
10. Comment évaluez-vous la performance de votre entreprise ?

- [ ] indicateurs financiers
- [ ] Indicateurs non financiers
- [ ] Autres

11. Utilisez-vous des outils spécifiques pour gérer les coûts ?

- [ ] Oui
- [ ] Non

Thème 5 : Mécanismes et instruments de déploiement de la stratégie

Le thème 5 permet d'examiner comment les entreprises mettent en œuvre leurs stratégies pour atteindre leurs objectifs et comment elles gèrent le processus décisionnel.

12. Quelles stratégies sont mises en place pour piloter les opérations vers l'atteinte des objectifs de votre entreprise ?
13. Comment se déroule le processus de prise de décision stratégique dans votre entreprise ?
14. Quelles actions sont entreprises pour corriger les erreurs constatées dans les opérations ?

Thème 6 : Organisation et rôle du contrôle de gestion

L'objectif de thème 6 est d'explorer la structure et le rôle du contrôle de gestion au sein de l'entreprise, ainsi que la perception qu'ont les dirigeants de ces dispositifs.

15. Comment est structuré le contrôle de gestion au sein de votre organisation ?
16. Qui sont les principaux acteurs impliqués dans le contrôle de gestion ?
17. Quelle est la perception des dirigeants concernant l'importance de ces dispositifs ?
18. Avez-vous observé des substituts ou alternatives lorsque le contrôle de gestion n'est pas formellement établi ?

Cette étude sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes vise à comprendre comment elles gèrent et améliorent leur performance. En analysant des facteurs tels que la nationalité, la taille, le statut juridique, ainsi que la culture et la formation des employés, nous établirons un cadre contextuel pertinent pour nos analyses.

Nous examinerons également les méthodes de diffusion des techniques de contrôle, les instruments de mesure de la performance, ainsi que les mécanismes de déploiement stratégique. Cela nous permettra de déterminer l'efficacité actuelle des pratiques de contrôle de gestion.

L'importance de la transparence et de la confidentialité sera soulignée, garantissant que les informations recueillies lors des entretiens resteront anonymes. Les résultats de cette recherche offriront des recommandations précieuses pour améliorer les systèmes de gestion au sein des entreprises tchadiennes.

Nous remercions chaleureusement tous les participants pour leur contribution à cette étude.

Annexe 2 : Questionnaire quantitatif

PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

Dans le cadre de notre recherche doctorale au sein du laboratoire des études de recherches en sciences de gestion, université Dakar Burguiba, sous le thème : « pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes », encadrée par le Pr AKANNI Alain, nous souhaitons obtenir des informations concernant le contrôle de gestion au sein de l'entreprise dans laquelle vous exercez vos fonctions. Il demeure bien entendu que vos réponses seront traitées de façon strictement anonyme et confidentielle. Nous vous informons que le présent questionnaire est scindé en 6 thèmes, et comporte 52 questions que nous vous invitons à y répondre soigneusement. (Temps de réponse estimé est de 15 min). A votre demande, les résultats globaux de l'enquête peuvent être mis à votre disposition. Contact : Tél : +235 66277030 / Email : pataletgeo1@gmail.com

THEME 1 : NATIONALITE, TAILLE ET STATUT JURIDIQUE DE L'ENTREPRISE

Quelle est la Nationalité de votre entreprise

	Oui	Non
Privée tchadienne ?	◯	◯
Publique ?	◯	◯
Parapublique ?	◯	◯

Quelle est la nature de votre entreprise?

◯ 1.Privée 3.Parapublique ◯ 2.Publique

◯ 5.Autre ◯ 4.Multinational

◯

Votre entreprise est-elle filiale d'une firme multinationale

◯ 1.Oui ◯ 2.No

Quelle est la raison sociale de votre entreprise

Quel est l'effectif du personnel de votre entreprise?

Quel est le chiffre d'affaires de votre entreprise ?

Quel est l'âge de votre entreprise ?

Quel est votre secteur d'activité?

- ◯ 1.Service
- ◯ 2.Industrie
- ◯ 3.Commerce
- ◯ 4.Autre

THEME 2 : CULTURE, FORMATION DES CADRES ET EXISTENCES DE CONTROLEURS DE GESTION

Quel est le niveau de formation prédominant de vos cadres aux postes de responsabilité?

○ 1.Elevé (Bac + 4 et plus) ○ 2.Moins

○ Elevé (Inf Bac + 4) 3.Autre

Quel est le niveau de vos personnels ?

Elevé (Bac + 4 et plus)

○ ○ 2.No

Moins élevé (inférieur à bac + 4) ?

○ ○ 2.No

Vos dirigeants sont-ils ?

○ ○ 2.Des

○ 1.Des ○ Administrateurs

	Oui	Non
Vos dirigeants sont expérimentés en matière de gouvernance ?	○	○
Avez-vous des contrôleurs de gestion ? Votre entreprise a-t-elle un problème de gestion ?	○	○

THEME3: FACTEURS DE DIFFUSION DES TECHNIQUES DE CONTROLE DE GESTION

Qu'est ce qui vous pousse (ou qui a poussé) à mettre en place une technique de gestion (comptabilité analytique,budget,technique de gestion de base de données, technique de gestion des approvisionnements, etc)

1.Un problème de gestion
2.Copier les meilleures pratiques du pays ou pratiques internationales
4.Autre

Des dirigeants ou associés ?
2.No

Des organismes ou associations professionnels **?**
2.No

L'idée d'implanter une nouvelle technique de gestion (quand c'est le cas) vient-elle?

1.Des dirigeants ou Associés
2.Des organismes ou associations professionnels
3.Les deux
4.Ni l'un ni l'autre

Dans votre entreprise, comment les techniques de contrôle de gestion sont-elles misent en place ?

1.Progressivement
2.Immédiatement
3.Les deux
4.Ni l'un ni l'autre

Les cadres de l'entreprise en interne seuls **?**
1.Oui
2.No

Avec l'aide de qui les techniques de contrôle de gestion sont-elles installées dans votre entreprise ?

1.Les consultants Externes seuls
2.cadres de l'entreprise en interne seuls
3.Les deux
4.Ni l'un ni l'autre

Les consultants externes seuls ?
2.No

Les responsables internes de l'entreprise adhérent-ils bien au processus de contrôle de gestion ?

THEME 4 : INSTRUMENTS DE MESURE, D4ANALYSE ET DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

	Oui	Non
Avez-vous des pratiques de calculs de coûts ?	○	○
Avez-vous un logiciel de calculs d'écarts entre provisions et réalisations ?	○	○
Avez-vous un service de comptabilité analytique ou une cellule de calcul des coûts ?	○	○
Le calcul des coûts est-il développé dans votre entreprise ?	○	○
Votre entreprise est- elle performante ?	○	○
Existe t- il une gestion prévisionnelle dans votre entreprise ?	○	○
Existe-t-il la planification opérationnelle ?	○	○
Existe-t-il la gestion budgétaire ?		

	Oui	Non
Elaborez- vous des plans stratégiques ? Elaborez- vous des plans opérationnels ? Elaborez-vous des budgets ?	○	○
Construisez-vous des tableaux de bord opérationnels ?	○	○
Construisez- vous de tableaux de bord stratégiques ?	○	○
Avez-vous un contrôle interne ?	○	○
Y a-t-il des logiciels conçus pour le contrôle de gestion dans votre entreprise ?	○	○
Utilisez-vous le tableur Excel pour le contrôle de gestion ?	○	○
Organisez- vous des réunions de reporting ?	○	○
Vos responsables opérationnels élaborent-ils des rapports d'activité ?	○	○

Quel est l'age de l'entreprise

◯ 1.Moins de 10 ans ◯ 2.Supérieur à 10

THEME 5 : MECANISMES ET INSTRUMENTS DE DEPLOIEMENT ET DE PILOTAGE DE LA STRATEGIE

Quelles sont les différentes phases de votre gestion prévisionnelle ?

- ◯ 1.Planification opérationnelle
- ◯ 2.Gestion Budgétaire
- ◯ 3.Les deux
- ◯ 4.Ni l'un ni l'autre

THEME 6 : ORGANISATION ET ROLE DU CONTROLE DE GESTION

Quelle est la structure interne qui abrite le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

- ◯ 1. La Direction Générale
- ◯ 2.La Direction Financière
- ◯ 3. Les deux existent
- ◯ 4.Ni l'un ni l'autre

Qui élabore les plans (plan stratégique, plan opérationnel, budget) votre entreprise ?

	Oui	No
Un contrôleur de gestion	◯	◯
spécialisé ? Le Directeur	◯	◯
Financier ?	◯	◯

Avez-vous des centres d'analyse des coûts?

- ◯
- ◯ 2.Non

Quel est l'effectif du Personnel de votre entreprise ?

- ◯ 1.Moins de 50
- ◯ 2.50 - 99
- ◯ 3.100 - 199
- ◯ 4.200 et

	Oui	Non
Le directeur général prend - il seul ses décisions ?	◯	◯
Le contrôle de gestion est - il nécessaire dans votre entreprise ?	◯	◯
Existe-t-il un manuel de procédures dans votre entreprise ?	◯	◯

Quel est le capital des Entreprises

- ◯ 1. Moins de 1 milliards
- ◯ 2.De 1 à 5
- ◯ 3. Supérieur à 5 milliards

Construisez-vous des Tableaux de Bord

◯ 1.Oui ◯ 2.No

Quelle est la nature de votre Entreprise

◯ 1. Familiale tchadienne ◯ 2.Multinationale

◯ 3. Publique et parapublique

Qui exerce le Contôle de Gestion dans votre entreprise?

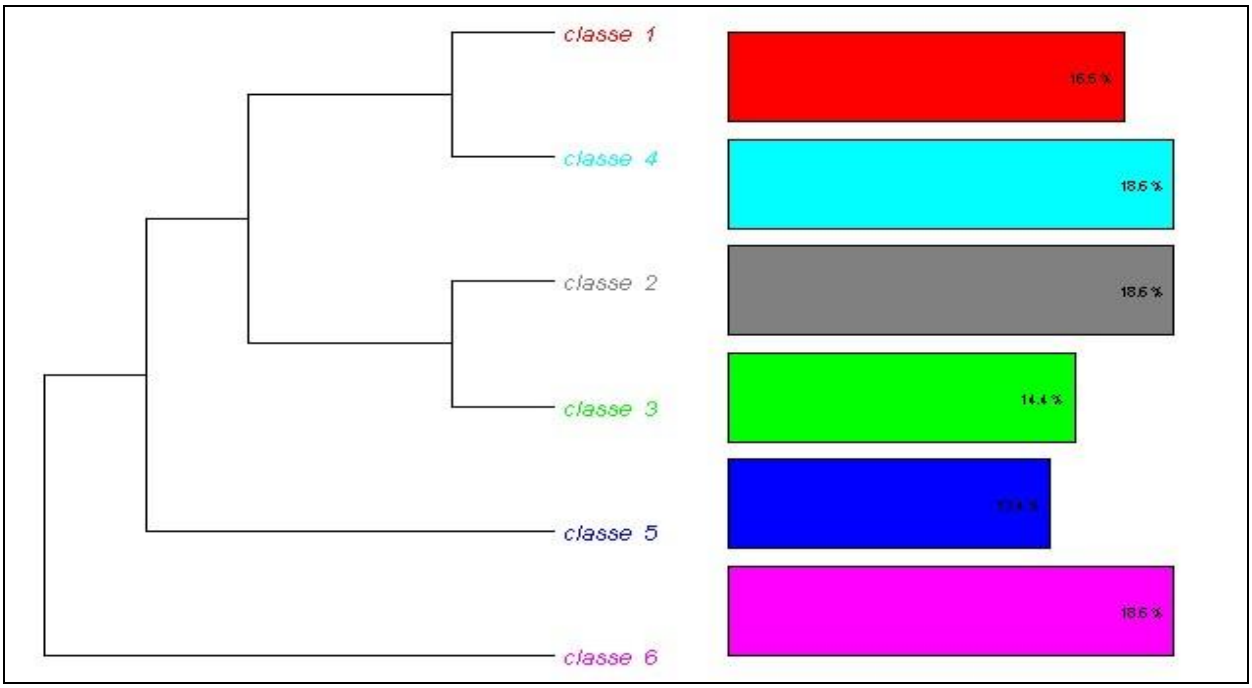
◯ 1.Un contrôleur de gestion spécialisé ◯ 2.Le Directeur Financier

◯ 3.Le Directeur Général ◯ 4.Le Directeur Financier et le Directeur Général

◯ 5.Le CG et DF

Annexe 3 : Figures, graphiques et tableaux du chapitre 3

Figure 2: Taille des classe analysées



Source : données d'enquêtes

Comme on peut le voir, toutes ces classes mettent en exergue les questions liées aux pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Tchad. Nous aborderons successivement les vocabulaires spécifiques, leur analyse sémantique, les dimensions du discours et les profils des acteurs à travers l'étude des dendrogrammes. Les discours de ces classes sont exposés de manière synthétique ci-après.

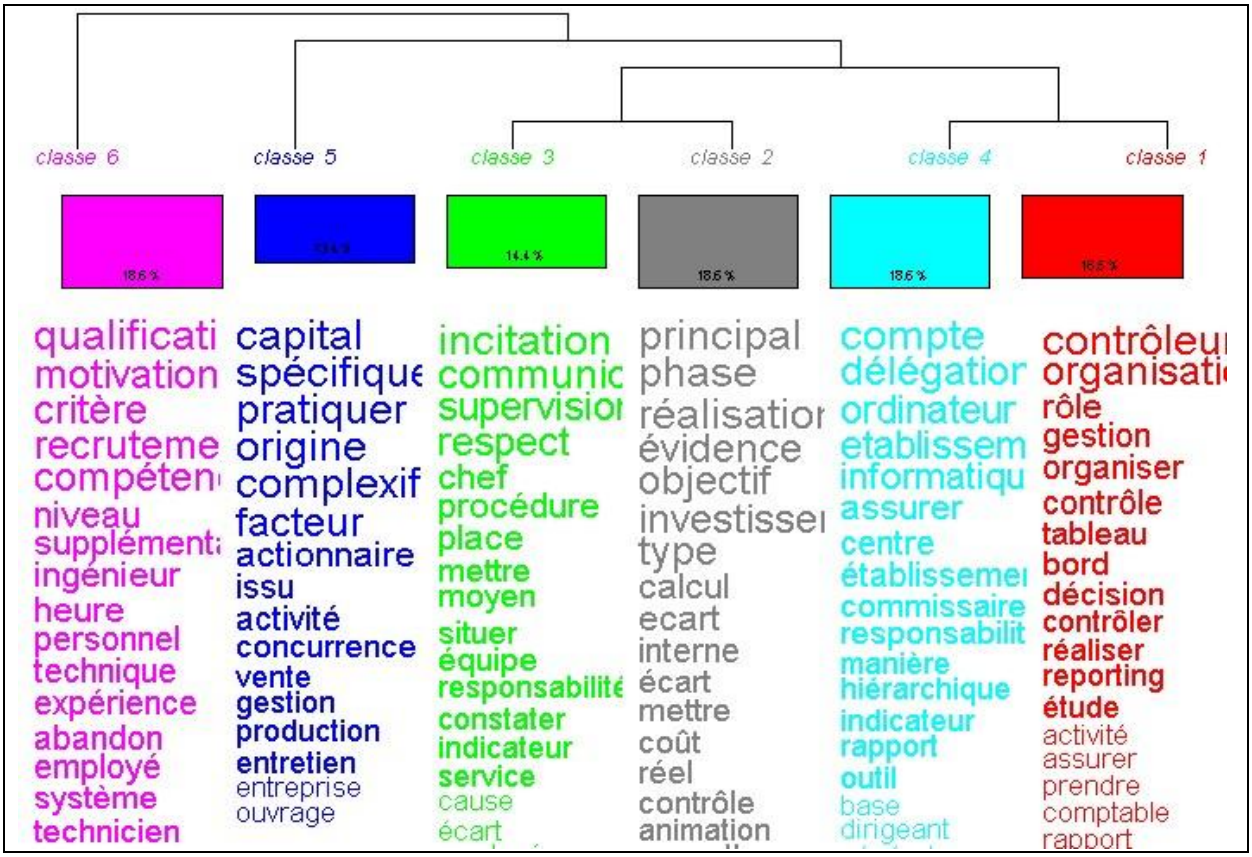
En règle générale, on utilise une classification simple lorsque le corpus est de petite taille, par exemple pour le traitement de réponses à des questions ouvertes, etc. En revanche, une classification double devient très intéressante lorsque le corpus est de grande taille. Dans notre cas, nous nous concentrerons sur une classification simple car notre corpus est de petite taille.

Elle représente ici : 16.5% + 18.6% + 18.6% + 14.4% + 13.4% + 18.6% uce bien classées. On peut remarquer que les classes 4 et 5 sont liées (voir figure ci-dessous). On observe cinq noyaux de regroupement ; Soit cinq couples plus ou moins corrélés.

- les classes [(1,4) ; (2,3)]

- les classes [6 ; (5 ; (1,4) ; (2,3))]
- les classes [5 ; ((1,4) ; (2,3))]
- les classes [3 et 2]
- les classes [1 et 4]

Figure 3: classification hiérarchique descendante (CHD)



Source : données d'enquêtes

Ce logiciel permet de différencier des classes de discours par une classification hiérarchique descendante (CHD), et de qualifier ces classes par des fréquences et degré de signification de mots et associations de mots par le calcul de deux indices statistiques. Les pourcentages (5%) mesurent la dimension et l'importance de la classe. La taille des mots permet de repérer les mots significativement associés, positivement ou négativement à une classe de discours.

Après avoir analysé le vocabulaire et défini la distribution des mots du texte, IRAMUTEQ entre dans la phase de classification. Cette phase est essentielle puisque c'est sur ces classes,

caractérisées par leur vocabulaire dominant, que va s'appuyer la démarche interprétative. Après la classification, on obtient le profil des classes (les mots les plus significatifs de chaque classe et l'indicateur khi2 mesurant le degré de significativité des mots dans la classe). Chaque classe est analysée à partir de son vocabulaire caractéristique (formes réduites) et en fonction du khi 2, de l'effectif réel du mot dans la classe et du seuil critique de khi 2 réalisé à partir du pourcentage du nombre d'unités textuelles de la classe contenant le mot. On retiendra que si Khi2 > 0 cela signifie une présence relative de la catégorie. Si Khi2 < 0 cela signifie une absence relative de la catégorie. Et si Khi2 = 0 cela signifie que la présence de la catégorie dans la classe n'est pas significative. Après cette classification hiérarchique descendante (CHD), nous avons procédé à l'analyse du nuage de mots. Le nuage de mots (figure 3) permet une lecture globale du corpus en mettant en exergue les mots les plus importants qui ont été utilisé. On retient qu'il est question de prendre en charge les maladies professionnelles au travail.

Figure 4: Nuage de mots



Caractéristiques des entreprises, étude exploratoire

Tableau 4: récapitulatif du choix de l'échantillon des envois de questionnaires

	Variables	Modalités	Total	Pourcentage
Entreprises	Age de l'entreprise	Moins de 10 ans	3	30,00%
		Supérieur à 10 ans	7	70,00%
		Total	10	100,00%
	Secteur d'Activité	Service	3	30,00%
		Industrie	5	50,00%
		Commerce	2	20,00%
		Total	10	100,00%

	Effectif du personnel	Moins de 50	3	30,00%
		50 - 99	2	20,00%
		100 - 199	1	10,00%
		200 et plus	4	40,00%
		Total	10	100,00%
	Nature d'entreprise	Familiale Tchadienne	6	60,00%
		Multinationales	2	20,00%
		Publique et Parapubliques	2	20,00%
		Total	10	100,00%
	Capital (en milliards FCFA)	Moins de 1 milliards	6	60,00%
		De 1 à 5 milliards	1	10,00%
		Supérieur à 5 milliards	3	30,00%
		Total	10	100,00%

Source : nous même

Tableau *5*: vocabulaire spécifique de la classe 3

Effectif	Effectif total	%	khy 2	Forme
11	11	100.00	73.56	Incitation
10	10	100.00	66.10	Communication
10	11	90.91	58.76	supervision
10	11	90.91	58.76	respect
8	10	80.00	38.81	chef
14	29	48.28	38.36	procédure
10	16	62.50	35.85	place

10	21	47.62	23.90	mettre
10	22	45.45	22.17	moyen
6	10	60.00	18.75	situer
3	3	100.00	18.35	équipe
7	17	41.18	11.94	responsabilité
6	14	42.86	10.70	constater
5	11	45.45	9.67	indicateur
5	12	41.67	8.22	service
4	10	40.00	5.90	cause
6	21	28.57	4.34	écart
6	21	28.57	4.34	employé
4	12	33.33	3.96	abandon
3	8	37.50	3.76	logiciel
14	27	51.85	42.42	pour
6	10	60.00	18.75	quand
10	30	33.33	12.56	en
5	13	38.46	7.02	un
13	62	20.97	5.94	dans
14	72	19.44	5.68	et
14	72	19.44	5.68	des
3	8	37.50	3.76	avoir
4	15	26.67	2.15	ou

12	67	17.91	2.12	le

Source : données d'enquêtes

Tableau *6*: vocabulaire spécifique de la classe 4

Effectif	Effectif total	%	khy 2	Forme
14	15	93.33	65.65	compte
11	11	100.00	54.45	délégation
10	10	100.00	48.93	ordinateur
10	10	100.00	48.93	établissement
10	11	90.91	42.97	informatique
11	15	73.33	35.23	assurer
5	5	100.00	23.14	centre
5	5	100.00	23.14	établissement
4	4	100.00	18.31	commissaire
9	17	52.94	16.12	responsabilité
3	3	100.00	13.59	manière
3	3	100.00	13.59	hiérarchique
6	11	54.55	10.63	indicateur
4	6	66.67	9.79	rapport
11	32	34.38	7.91	outil
5	11	45.45	5.94	base
4	8	50.00	5.70	dirigeant
2	3	66.67	4.74	général

2	3	66.67	4.74	ouvrage
2	3	66.67	4.74	information
4	10	40.00	3.39	situer
3	8	37.50	2.07	logiciel
11	15	73.33	35.23	pouvoir
5	7	71.43	13.95	se
3	3	100.00	13.59	selon
5	8	62.50	11.14	différents
17	64	26.56	7.98	votre
16	61	26.23	6.40	être
16	62	25.81	5.98	dans
8	24	33.33	4.61	par
3	6	50.00	4.18	autres
3	6	50.00	4.18	au
4	10	40.00	3.39	quand
4	10	40.00	3.39	aux
14	60	23.33	2.37	la
6	20	30.00	2.18	faire

Source : données d'enquête.

Tableau 7: vocabulaire spécifique de la classe 2

Effectif	Effectif total	%	khy 2	Forme
11	11	100.00	54.45	principal

11	11	100.00	54.45	phase
12	13	92.31	54.03	réalisation
10	10	100.00	48.93	évidence
12	14	85.71	48.83	objectif
11	12	91.67	48.43	investissement
9	9	100.00	43.54	type
10	14	71.43	30.26	calcul
6	6	100.00	28.07	écart
8	11	72.73	24.09	interne
11	21	52.38	20.29	écart
11	21	52.38	20.29	mettre
11	22	50.00	18.61	coût
4	4	100.00	18.31	réel
13	30	43.33	17.64	contrôle
3	3	100.00	13.59	animation
3	3	100.00	13.59	permettre
3	3	100.00	13.59	différence
9	21	42.86	10.47	rôle
11	29	37.93	10.27	procédure
3	4	75.00	8.79	analyse
3	4	75.00	8.79	prévoir
4	7	57.14	7.43	utiliser

2	3	66.67	4.74	comptabilité
3	6	50.00	4.18	performance
5	5	100.00	23.14	entre
10	21	47.62	14.98	vos
10	24	41.67	11.27	rien
11	30	36.67	9.43	en
8	20	40.00	7.67	sur
17	67	25.37	6.66	le
2	3	66.67	4.74	sa
18	87	20.69	2.54	les

Source : données d'enquêtes

Tableau 8: vocabulaire spécifique de la classe 5

Effectif	Effectif total	%	khy 2	Forme
10	10	100.00	72.04	capital
10	10	100.00	72.04	spécifique
10	10	100.00	72.04	pratiquer
10	10	100.00	72.04	origine
10	10	100.00	72.04	complexifient
10	11	90.91	64.22	facteur
5	5	100.00	34.06	actionnaire
4	4	100.00	26.96	issu
11	27	40.74	24.09	activité

3	3	100.00	20.00	concurrence
3	4	75.00	13.64	vente
10	40	25.00	7.89	gestion
2	3	66.67	7.57	production
2	3	66.67	7.57	entretien
13	81	16.05	2.97	entreprise
10	11	90.91	64.22	qui
10	24	41.67	21.95	par
13	64	20.31	7.74	votre
2	4	50.00	4.81	même
11	60	18.33	3.30	la
2	5	40.00	3.21	qu
10	56	17.86	2.27	du
2	6	33.33	2.19	autres

Source : données d'enquêtes

Tableau *9*: vocabulaire spécifique de la classe 1

Effectif	Effectif total	%	khy 2	Forme
10	11	90.91	49.88	contrôleur
9	10	90.00	43.73	organisation
11	21	52.38	25.06	rôle
15	40	37.50	21.80	gestion
4	4	100.00	21.12	organiser
12	30	40.00	17.42	contrôle

3	3	100.00	15.67	tableau
3	3	100.00	15.67	bord
3	3	100.00	15.67	décision
3	4	75.00	10.37	contrôler
2	3	66.67	5.66	réaliser
2	3	66.67	5.66	reporting
2	3	66.67	5.66	étude
16	56	28.57	14.03	du
4	7	57.14	9.05	il
15	67	22.39	5.46	le
3	6	50.00	5.21	que
3	6	50.00	5.21	avec
2	4	50.00	3.40	chaque
2	4	50.00	3.40	bon

Source : données de l'enquête

Tableau *10* : vocabulaire spécifique de la classe 6

Effectif	Effectif total	%	khy 2	Forme
11	11	100.00	54.45	Qualification
10	10	100.00	48.93	motivation
10	10	100.00	48.93	critère
10	10	100.00	48.93	recrutements
9	9	100.00	43.54	compétence
10	13	76.92	33.84	niveau

6	6	100.00	28.07	supplémentaire
6	6	100.00	28.07	ingénieur
6	6	100.00	28.07	heure
12	22	54.55	24.38	personnel
8	11	72.73	24.09	technique
5	5	100.00	23.14	expérience
8	12	66.67	20.97	abandon
11	21	52.38	20.29	employé
4	4	100.00	18.31	système
4	4	100.00	18.31	technicien
10	22	45.45	13.62	moyen
3	3	100.00	13.59	rémunération
3	3	100.00	13.59	payer
3	3	100.00	13.59	médical
6	10	60.00	12.67	cause
4	6	66.67	9.79	prendre
4	6	66.67	9.79	charger
3	4	75.00	8.79	suivre
2	3	66.67	4.74	recrutement
11	40	27.50	3.60	gestion
9	32	28.12	2.89	outil
8	13	61.54	18.35	un

10	21	47.62	14.98	vos
3	3	100.00	13.59	comme
7	15	46.67	9.28	ou
8	19	42.11	8.67	une
2	3	66.67	4.74	savoir
2	4	50.00	2.73	son
2	4	50.00	2.73	chaque

Source : données d'enquêtes

Tableau 11: préparation de l'analyse

Nombre de variables	Nous réalisons notre analyse sur 44 variables. Nous croyons que nous serons en mesure de faire émerger des construits latents et de réduire de façon intéressante le nombre de variables originales.
Type de variables	Les données sont nominales.
Taille de l'échantillon	134 entreprises ont répondu au questionnaire. Nous dépassons le minimum de 100 participants au total. Nous continuons l'analyse.

Source : données d'enquête

Tableau 12: Matrix de la corrélation

		Quelle est la nature de votre entreprise?	Quel est votre secteur d'activité?	C'est quoi le contrôle de gestion pour vous?	Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?	Votre entreprise prend t-elle en compte uniquement les indicateurs financiers ?	Votre entreprise prend t-elle en compte lequel des indicateurs financiers ?	Quelle est la formation de votre dirigeant?
Corrélation	Quelle est la nature de votre entreprise?	**1,000**	**0,179**	**0,035**	**-0,142**	**0,265**	**0,292**	**0,011**
	Quel est votre secteur d'activité?	**0,179**	**1,000**	**0,081**	**0,205**	**0,256**	**0,275**	**0,253**
	C'est quoi le contrôle de gestion pour vous?	**0,035**	**0,081**	**1,000**	**-0,037**	**0,088**	**0,109**	**0,090**
	Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?	**-0,142**	**0,205**	**-0,037**	**1,000**	**0,194**	**0,322**	**0,673**

	Votre entreprise prend t- elle en compte uniquement les indicateurs financiers ?	**0,265**	**0,256**	**0,088**	**0,194**	**1,000**	**0,821**	**0,257**
	Votre entreprise prend t-elle en compte lequel des indicateurs financiers ?	**0,292**	**0,275**	**0,109**	**0,322**	**0,821**	**1,000**	**0,370**
	Quelle est la formation de votre dirigeant?	**0,011**	**0,253**	**0,090**	**0,673**	**0,257**	**0,370**	**1,000**
	A quelle phase d'évolution placez-vous votre entreprise?	**-0,068**	**0,181**	**0,208**	**0,324**	**0,201**	**0,209**	**0,420**

a. **Déterminant = 1,652E-18 ≠ 0 il n'y as donc pas de corrélation entre les variables**

Source : données d'enquête

Tableau 13: mesure de l'adéquation de l'échantillonnage (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,875
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	4183,175
	Ddl	861
	Signification	,000

Source : données d'enquête

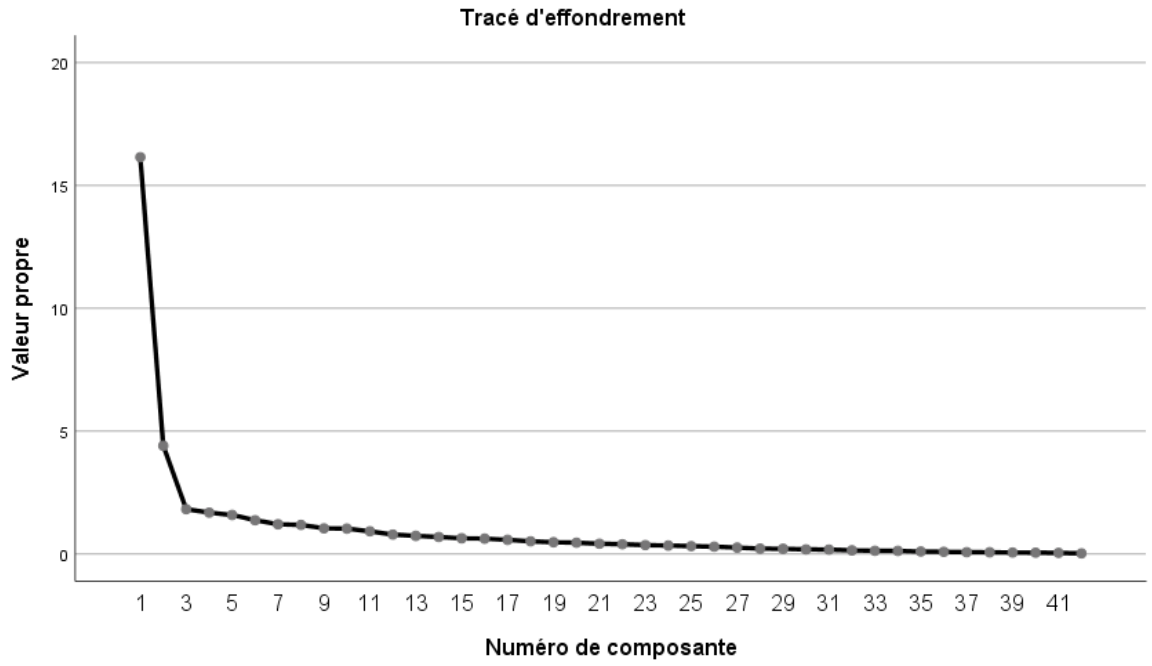
Tableau 14: choix de la méthode d'extraction

Variance totale expliquée									
	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
Composante	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	16,150	38,451	38,451	16,150	38,451	38,451	8,668	20,638	20,638
2	4,405	10,487	48,938	4,405	10,487	48,938	7,257	17,279	37,917
3	1,823	4,339	53,278	1,823	4,339	53,278	3,392	8,075	45,992
4	1,684	4,009	57,287	1,684	4,009	57,287	2,407	5,730	51,723
5	1,587	3,779	61,066	1,587	3,779	61,066	2,075	4,940	56,662
6	1,373	3,268	64,335	1,373	3,268	64,335	1,992	4,744	61,406
7	1,207	2,874	67,209	1,207	2,874	67,209	1,594	3,796	65,202
8	1,181	2,811	70,020	1,181	2,811	70,020	1,439	3,426	68,627
9	1,044	2,486	72,506	1,044	2,486	72,506	1,332	3,170	71,798
10	1,031	2,454	74,960	1,031	2,454	74,960	1,328	3,162	74,960
11	0,924	2,201	77,161						
12	0,788	1,876	79,037						

13	0,736	1,753	80,790						
14	0,693	1,650	82,439						
15	0,638	1,518	83,958						
16	0,624	1,486	85,444						

Source : données d'enquête

Courbe 1: graphique des valeurs propres



Source : données d'enquête

Tableau 15 : la matrice de la variance totale expliquée

Variance totale expliquée									
	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
Composante	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	**16,150**	**38,451**	**38,451**	**16,150**	**38,451**	**38,451**	**8,668**	**20,638**	**20,638**
2	**4,405**	**10,487**	**48,938**	**4,405**	**10,487**	**48,938**	**7,257**	**17,279**	**37,917**

3	1,823	4,339	53,278	1,823	4,339	53,278	3,392	8,075	45,992
4	1,684	4,009	57,287	1,684	4,009	57,287	2,407	5,730	51,723
5	1,587	3,779	61,066	1,587	3,779	61,066	2,075	4,940	56,662
6	1,373	3,268	64,335	1,373	3,268	64,335	1,992	4,744	61,406
7	1,207	2,874	67,209	1,207	2,874	67,209	1,594	3,796	65,202
8	1,181	2,811	70,020	1,181	2,811	70,020	1,439	3,426	68,627
9	1,044	2,486	72,506	1,044	2,486	72,506	1,332	3,170	71,798
10	1,031	2,454	74,960	1,031	2,454	74,960	1,328	3,162	74,960

Source : données d'enquête

Tableau 16: matrice des composantes et identification du poids pour chaque variable

Rotation de la matrice des composantes[a]										
	Composante									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Vos dirigeants sont-ils ?	,859									
Quelle est la formation de votre dirigeant?	,852									
Pratique t-elle la stratégie de coût (de prix) ?	,780									
Vos dirigeants sont expérimentés en matière de gouvernance ?	,778									
Avez-vous des contrôleurs de gestion ?	,762									

Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?	**,719**									
Votre entreprise segmente-t-elle son marché en domaines d'activité stratégique (DAS)?	**,679**									
Avez-vous des pratiques de calculs de coûts ?	**,643**									
Les responsables internes de l'entreprise adhérent-ils bien au processus de contrôle de gestion ?	**,643**									
Elaborez- vous des plans stratégiques ?	**,572**		**,552**							
Le directeur général prend- il seul ses décisions ?	**-,559**									
Votre entreprise est-elle performante ?										
Construisez-vous des tableaux de bord opérationnels ?										

Existe t- il une gestion prévisionnelle dans votre entreprise?		**,847**								
Utilisez-vous le tableur Excel pour le contrôle de gestion ?		**,843**								
Quelles sont les différentes phases de votre gestion prévisionnelle?		**,839**								
Avez-vous un contrôle interne ?		**,765**								
Avez-vous un logiciel de calculs d'écarts entre provisions et réalisations ?		**,752**								
Quelle est la nature de votre entreprise?		**,742**								
Elaborez-vous des budgets ?		**,726**								
Organisez- vous des réunions de reporting ?		**,625**								
Avez-vous des centres d'analyse des coûts?	**,525**	**,543**								
Vos responsables opérationnels élaborent-ils des rapports d'activité ?		**,520**								

Le calcul des coûts est-il développé dans votre entreprise ?			**,780**							
Y va-t-il des logiciels conçus pour le contrôle de gestion dans votre entreprise ?			**,738**							
Construisez- vous de tableaux de bord stratégiques ?	**,545**		**,634**							
Avez-vous un service de comptabilité analytique ou une cellule de calcul des coûts ?			**,611**							
Quel est le niveau de formation prédominant de vos cadres aux postes de responsabilité?				**,549**						
A quelle phase d'évolution placez-vous votre entreprise?				**,537**						
Elaborez- vous des plans opérationnels ?		**,521**		**,536**						

Dans votre entreprise, comment les techniques de contrôle de gestion sont-elles misent en place?					**-,765**					
Avec l'aide de qui les techniques de contrôles de gestions sont-elles installées dans votre entreprise?					**-,755**					
L'idée d'implanter une nouvelle technique de gestion (quand c'est le cas) vient-elle?					**-,617**					
Votre entreprise prend t- elle en compte uniquement les indicateurs financiers ?						**,860**				
Votre entreprise prend -elle en compte lequel des indicateurs financiers ?						**,812**				
Qui exerce le Contrôle de Gestion dans votre entreprise?							**,725**			

Quelle est la structure interne qui abrite le contrôle de gestion dans votre entreprise?							**-,532**			
Le contrôle de gestion est - il nécessaire dans votre entreprise ?								**,593**		
Existe-t-il un manuel de procédures dans votre entreprise ?										
Quel est votre secteur d'activité?										
Qu'est-ce qui vous pousse (ou qui a poussé) Ã mettre en place une technique de gestion (comptabilité analytique, budget, technique de gestion de base de données, technique de gestion des approvisionnements, etc)									**,833**	
C'est quoi le contrôle de gestion pour vous?										**,860**

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 12 itérations.

Source : données d'enquête

Tableau 17 : Synthèse des questions

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
Quelle est la nature de votre entreprise?	1,000	,836
Quel est votre secteur d'activité?	1,000	,532
C'est quoi le contrôle de gestion pour vous?	1,000	,780
Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?	1,000	,851
Votre entreprise prend t- elle en compte uniquement les indicateurs financiers ?	1,000	,869
Votre entreprise prend -elle en compte lequel des indicateurs financiers ?	1,000	,876
Quelle est la formation de votre dirigeant?	1,000	,834
A quelle phase d'évolution placez-vous votre entreprise?	1,000	,709
Votre entreprise segmente-t-elle son marché en domaines d'activité stratégique (DAS)?	1,000	,705
Pratique-t-elle la stratégie de coût (de prix) ?	1,000	,791
Quel est le niveau de formation prédominant de vos cadres aux postes de responsabilité?	1,000	,759
Vos dirigeants sont-ils ?	1,000	,817
Vos dirigeants sont expérimentés en matière de gouvernance ?	1,000	,807
Avez-vous des contrôleurs de gestion ?	1,000	,821
Qu'est-ce qui vous pousse (ou qui a poussé) Ã mettre en place une technique de gestion (comptabilité analytique, budget, technique de gestion de base de données, technique de gestion des approvisionnements, etc)	1,000	,774
L'idée d'implanter une nouvelle technique de gestion (quand c'est le cas) vient-elle?	1,000	,680
Dans votre entreprise, comment les techniques de contrôle de gestion sont-elles misent en place?	1,000	,640

Avec l'aide de qui les techniques de contrôles de gestions sont-elles installées dans votre entreprise?	1,000	,741
Les responsables internes de l'entreprise adhérent-ils bien au processus de contrôle de gestion ?	1,000	,657
Avez-vous des pratiques de calculs de coûts ?	1,000	,763
Avez-vous un logiciel de calculs d'écarts entre provisions et réalisations ?	1,000	,758
Avez-vous un service de comptabilité analytique ou une cellule de calcul des coûts ?	1,000	,688
Le calcul des coûts est-il développé dans votre entreprise ?	1,000	,802
Votre entreprise est- elle performante ?	1,000	,731
Existe t- il une gestion prévisionnelle dans votre entreprise?	1,000	,904
Avez-vous des centres d'analyse des coûts?	1,000	,758
Quelles sont les différentes phases de votre gestion prévisionnelle?	1,000	,791
Elaborez- vous des plans stratégiques ?	1,000	,821
Elaborez- vous des plans opérationnels ?	1,000	,846
Elaborez-vous des budgets ?	1,000	,771
Construisez-vous des tableaux de bord opérationnels ?	1,000	,816
Construisez- vous de tableaux de bord stratégiques ?	1,000	,854
Avez-vous un contrôle interne ?	1,000	,759
Y a-t-il des logiciels conçus pour le contrôle de gestion dans votre entreprise ?	1,000	,707
Utilisez-vous le table ur Excel pour le contrôle de gestion ?	1,000	,853
Organisez- vous des réunions de reporting ?	1,000	,557
Vos responsables opérationnels élaborent-ils des rapports d'activité ?	1,000	,652
Quelle est la structure interne qui abrite le contrôle de gestion dans votre entreprise ?	1,000	,707
Qui exerce le Contrôle de Gestion dans votre entreprise ?	1,000	,640
Le directeur général prend - il seul ses décisions ?	1,000	,690
Le contrôle de gestion est - il nécessaire dans votre entreprise ?	1,000	,595

Existe-t-il un manuel de procédures dans votre entreprise ?	1,000	,544
Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.		

Source : données d'enquête

1. Analyse en composante multiple

Tableau 18 : Récapitulatif des modèles

Récapitulatif des modèles			
		Variance représentée	
Dimension	Alpha de Cronbach	Total (Valeur propre)	Inertie
1	,970	17,189	,491
2	,806	4,604	,132
Total		21,793	,623
Moyenne	,935[a]	10,897	,311
a. La moyenne alpha de Cronbach est basée sur la valeur propre moyenne.			

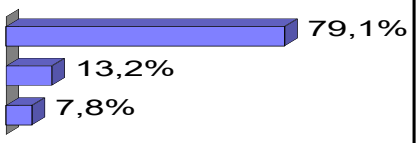
Source : données d'enquête

Annexe 4 : Tableaux et figures du chapitre 4

a) Nature de l'entreprise. (Tableau 19)

Tableau 19: Nature des entreprises tchadiennes

NatEntreprise		
	Nb	% cit.
Familiales tchadiennes	**102**	**79,1%**
Multinationales	**17**	**13,2%**
Publiques et parapubliques	**10**	**7,8%**
Total	**129**	**100,0%**

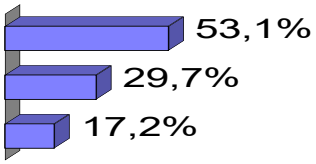


Source : données d'enquête

b) Description de l'analyse du capital (en milliards de FCFA) (tableau 20)

Tableau 20: répartition du capital des entreprises tchadiennes étudiées

Capital		
	Nb	% cit.
Moins de 1 milliards	**68**	**53,1%**
De 1 à 5 milliards	**38**	**29,7%**
Supérieur à 5 milliards	**22**	**17,2%**
Total	**128**	**100,0%**



Source : données d'enquête

c) Description de l'analyse de la taille, du chiffre d'affaire et de l'âge des entreprises (tableau 21)

Tableau 21: analyse de : taille du personnel, chiffre d'affaires et durée de l'entreprise

	Effectif_pers	Chiffre_affaire	Ent_age
Privée	**2 182,50**	**669 205 900,38**	**21,36**
Publique	**64,67**	**1 133 892 522,56**	**18,88**
Parapublique	**100,73**	**783 035 513,70**	**18,21**
Multinationale	**237,76**	**997 121 615,16**	**21,84**
Autre	**62,92**	**421 272 038,08**	**17,46**
Total	**352,07**	**754 909 146,49**	**19,52**

Ent_Nature / Effectif_pers p = **9,6%** ; F = **2,01** (**PS**)
Ent_Nature / Chiffre_affaire p = **<0,1%** ; F = **5,21** (**TS**)
Ent_Nature / Ent_age p = **61,0%** ; F = **0,68** (**NS**)

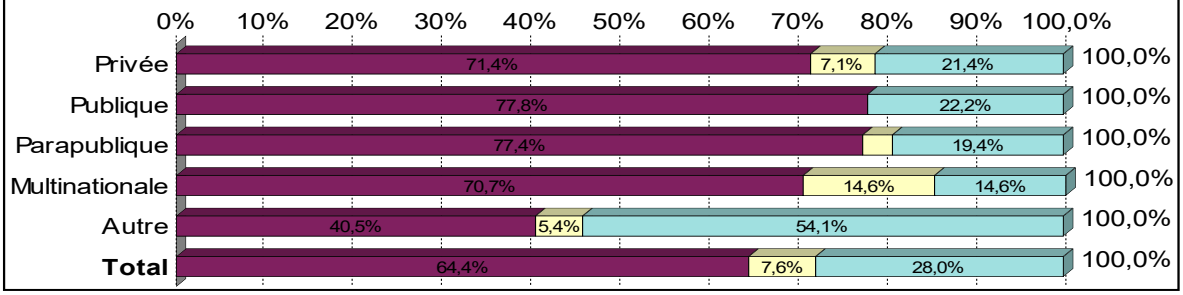
Source : données d'enquête

d) Description de l'analyse du secteur d'activité (tableau 22)

Tableau 22 : dépendance entre la nature et l'activité de l'entreprise

	Service	Industrie	Commerce	Autre	**Total**
Privée	**10**	**1**	**3**	**0**	**14**
Publique	**7**	**0**	**2**	**0**	**9**
Parapublique	**24**	**1**	**6**	**0**	**31**
Multinationale	**29**	**6**	**6**	**0**	**41**
Autre	**15**	**2**	**20**	**0**	**37**
Total	**85**	**10**	**37**	**0**	**132**

p = **0,5%** ; chi2 = **21,81** ; ddl = **8** (**TS**)



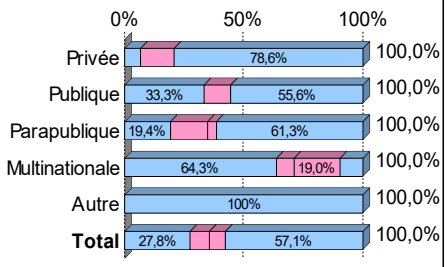
Source : données d'enquête

e) Description de la culture organisationnelle (tableau 23)

Tableau 23: relation nature de l'entreprise et la formation du dirigeant de l'entreprise

Quelle est la formation de votre dirigeant?
Quelle est la nature de votre entreprise?

	Gestionnaire	Adminis trateur	Les deux	Aucun des deux	**Total**
Privée	**1**	**2**	**0**	**11**	**14**
Publique	**3**	**1**	**0**	**5**	**9**
Parapublique	**6**	**5**	**1**	**19**	**31**
Multinationale	**27**	**3**	**8**	**4**	**42**
Autre	**0**	**0**	**0**	**37**	**37**
Total	**37**	**11**	**9**	**76**	**133**



p = **<0,1%** ; chi2 = **83,33** ; ddl = **12** (**TS**)

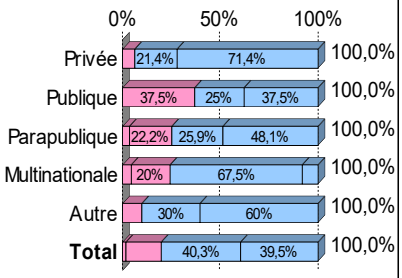
Source : données d'enquête

f) Description de la phase d'évolution de l'entreprise en fonction de sa nature (tableau 24)

Tableau 24: relation nature de l'entreprise et la phase d'évolution de l'entreprise

A quel phase d'évolution placez vous votre entreprise?
Quelle est la nature de votre entreprise?

	Lancement	Crois sance	Maturité	Déclin	Relance	**Total**
Privée	**0**	**1**	**3**	**10**	**0**	**14**
Publique	**0**	**3**	**2**	**3**	**0**	**8**
Parapublique	**1**	**6**	**7**	**13**	**0**	**27**
Multinationale	**2**	**8**	**27**	**3**	**0**	**40**
Autre	**0**	**3**	**9**	**18**	**0**	**30**
Total	**3**	**21**	**48**	**47**	**0**	**119**



p = **<0,1%** ; chi2 = **35,44** ; ddl = **12** (**TS**)

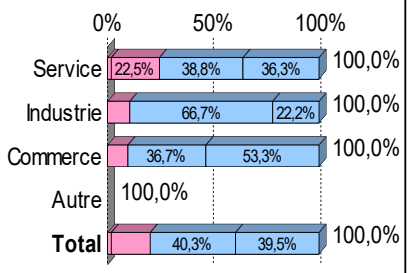
Source : données d'enquête

g) Description de la phase d'évolution de l'entreprise par rapport à son secteur d'activité (tableau 25)

Tableau 25 : Phase d'évolution de l'entreprise par rapport au secteur d'activité

A quel phase d'évolution placez vous votre entreprise?
Quel est votre secteur d'activité?

	Lancement	Crois sance	Maturité	Déclin	Relance	Total
Service	2	18	31	29	0	80
Industrie	1	0	6	2	0	9
Commerce	0	3	11	16	0	30
Autre	0	0	0	0	0	0
Total	3	21	48	47	0	119



p = **8,6%** ; chi2 = **11,09** ; ddl = **6** (**PS**)

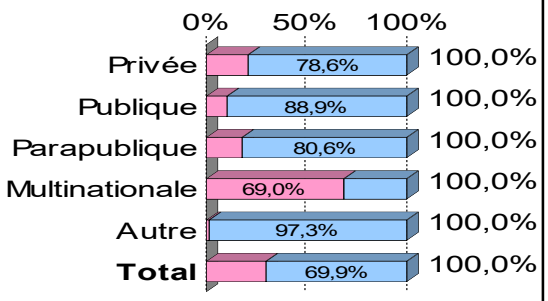
Source : données de l'enquête

h) Description de la segmentation du marché en domaine d'activité stratégique (tableau 26)

Tableau 26 : Segmentation en domaine d'activité stratégique

Votre entreprise segmente t-elle son marché en domaines d'activité stratégique (DAS)?
Quelle est la nature de votre entreprise?

	Oui	Non	Total
Privée	3	11	14
Publique	1	8	9
Parapublique	6	25	31
Multinationale	29	13	42
Autre	1	36	37
Total	40	93	133



p = **<0,1%** ; chi2 = **47,25** ; ddl = **4** (**TS**)

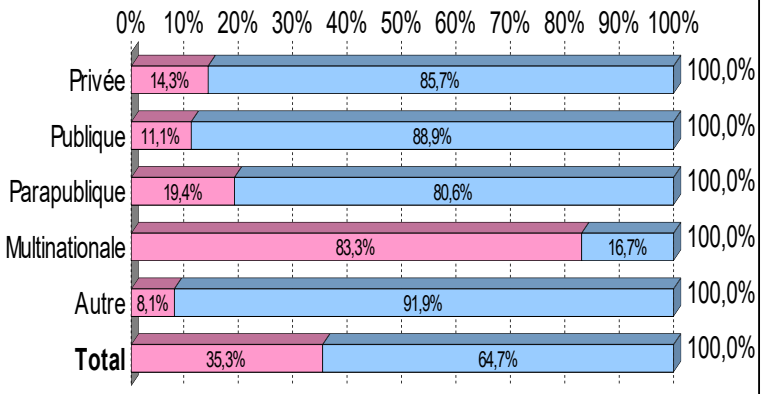
Source : données de l'enquête

i) Description de la stratégie de coût (tableau 27)

Tableau 27: relation de la nature de l'entreprise et la pratique de la stratégie de coût (de prix)

Pratique t-elle la stratégie de coût (de prix) ?
Quelle est la nature de votre entreprise?

	Oui	Non	Total
Privée	2	12	14
Publique	1	8	9
Parapublique	6	25	31
Multinationale	35	7	42
Autre	3	34	37
Total	**47**	**86**	**133**



p = **<0,1%** ; chi2 = **62,84** ; ddl = **4** (**TS**)

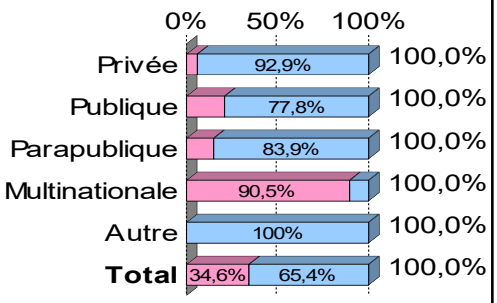
Source : données d'enquête

j) **Description de l'existence d'un service de contrôle de gestion par rapport à la nature de l'entreprise (tableau 28)**

Tableau 28 : Existence d'un service de contrôle de gestion

Existe t-il un service de contôle de gestion dans votre entreprise ?
Quelle est la nature de votre entreprise?

	Oui	Non	Total
Privée	1	13	14
Publique	2	7	9
Parapublique	5	26	31
Multinationale	38	4	42
Autre	0	37	37
Total	**46**	**87**	**133**



p = **0,0%** ; chi2 = **87,49** ; ddl = **4** (**TS**)

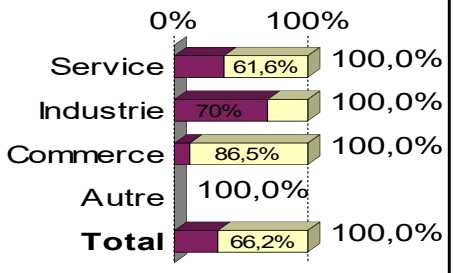
Source : données de l'enquête

k) **Description de l'analyse sur le service du contrôle de gestion par rapport au secteur d'activité de l'entreprise (tableau 29)**

Tableau 29: Secteur d'activité et existence d'un service de contrôle de gestions

Existe t-il un service de contôle de gestion dans votre entreprise ? Quel est votre secteur d'activité?

	Oui	Non	Total
Service	33	53	86
Industrie	7	3	10
Commerce	5	32	37
Autre	0	0	0
Total	45	88	133



p = **0,1%** ; chi2 = **13,46** ; ddl = **2** (**TS**)

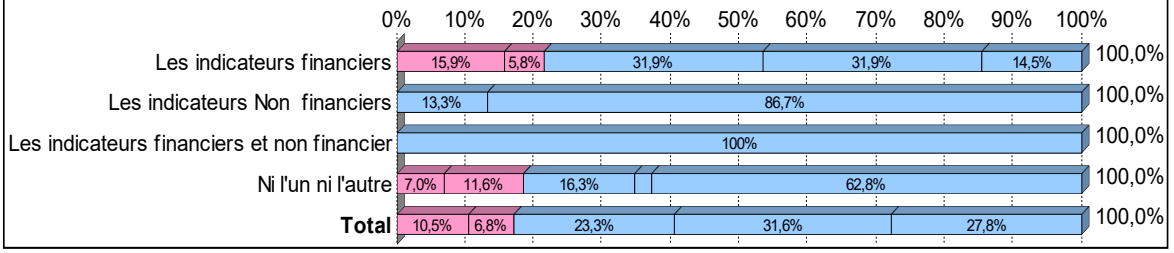
Source : données d'enquête

l) **Description de l'analyse sur les indicateurs financiers par rapport à la nature de l'entreprise (tableau 30)**

Tableau 30: relation entre la nature de l'entreprise et la présence des indicateurs financiers

	Privée	Publique	Parapublique	Multinationale	Autre	Total
Les indicateurs financiers	11	4	22	22	10	69
Les indicateurs Non financiers	0	0	2	13	0	15
Les indicateurs financiers et non financier	0	0	0	6	0	6
Ni l'un ni l'autre	3	5	7	1	27	43
Total	14	9	31	42	37	133

p = **<0,1%** ; chi2 = **76,91** ; ddl = **12** (**TS**)



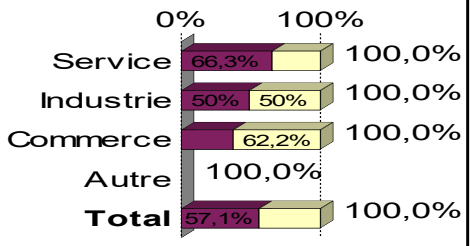
Source : données d'enquête

m) Description de l'analyse des indicateurs financiers par rapport au secteur d'activité (tableau 31)

Tableau 31: relation secteur d'activité et la prise en compte unique des indicateurs financiers

Votre entreprise prend t- elle en compte uniquement les indicateurs financiers ?
Quel est votre secteur d'activité?

	Oui	Non	Total
Service	57	29	86
Industrie	5	5	10
Commerce	14	23	37
Autre	0	0	0
Total	76	57	133



p = **1,2%** ; chi2 = **8,77** ; ddl = **2** (**S**)

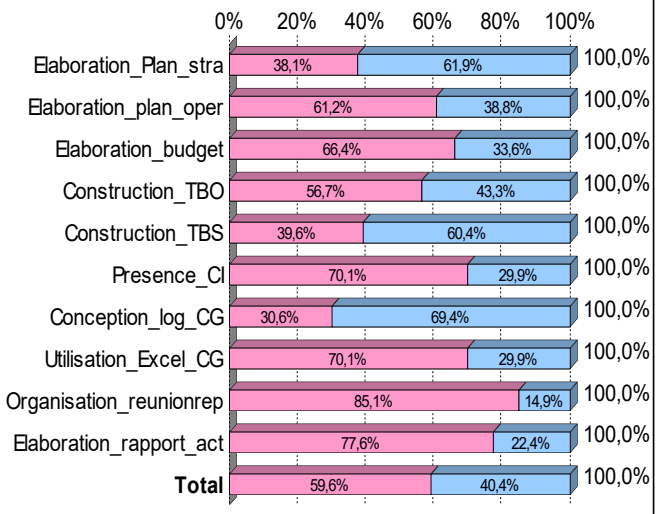
Source : données d'enquête

n) Description des instruments de pilotage de la performance et de la stratégie (tableau 32)

Tableau 32: mécanismes et instruments de déploiement et de pilotage de la stratégie

Mécanisme de pilotage de strategie

	Oui	Non	Total
Elaboration_Plan_stra	51	83	134
Elaboration_plan_oper	82	52	134
Elaboration_budget	89	45	134
Construction_TBO	76	58	134
Construction_TBS	53	81	134
Presence_CI	94	40	134
Conception_log_CG	41	93	134
Utilisation_Excel_CG	94	40	134
Organisation_reunionrep	114	20	134
Elaboration_rapport_act	104	30	134
Total	798	542	1 340



p = **<0,1%** ; chi2 = **164,69** ; ddl = **9** (**TS**)

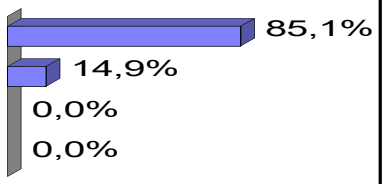
Source : données de l'enquête

o) Description de la structuration interne des entreprises (tableau 33)

Tableau 33 : Structuration interne dans les entreprises tchadiennes

StructureInterne_CG

	Nb	% cit.
La Direction Générale	**114**	**85,1%**
La Direction Financiaire	**20**	**14,9%**
Les deux existent	**0**	**0,0%**
Ni l'un ni l'autre	**0**	**0,0%**
Total	**134**	**100,0%**



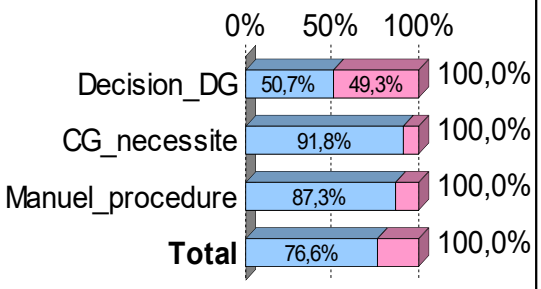
Source : données d'enquête

p) Description du rôle du contrôleur de gestion (tableau 34)

Tableau 34: Organisation et rôle du contrôle de gestion

Role CG

	Oui	Non	Total
Decision_DG	**68**	**66**	**134**
CG_necessite	**123**	**11**	**134**
Manuel_procedure	**117**	**17**	**134**
Total	**308**	**94**	**402**



p = **0,0%** ; chi2 = **75,84** ; ddl = **2** (**TS**)

Source : données d'enquête

SOMMAIRE

DÉDICACE ..... **i**

REMERCIEMENTS ..... **ii**

SIGLES ET ABREVIATIONS ..... **iv**

LISTE DES TABLEAUX ..... **xii**

LISTE DES FIGURES ..... **xiv**

RÉSUME ..... **xv**

INTRODUCTION GENERALE : Présentation du terrain de recherche **1**

PREMIERE PARTIE : LES APPROCHES THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DU CONTROLE DE GESTION **14**

CHAPITRE 1 : LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LA LITTERATURE **16**

SECTION 1 : LES CONCEPTS CLES DE CONTROLE DE GESTION 16

A. Historiques et définitions du contrôle de gestion 16

B. Missions et objectifs du contrôle de gestion 29

SECTION 2 : LES OUTILS CLASSIQUES DU CONTROLE DE GESTION 36

A. Outils du Calcul des Coûts 36

B. Outils de gestion budgétaire et de pilotage de la performance 45

CHAPITRE 2 : LA METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE **59**

SECTION 1 : LES PRINCIPAUX DETERMINANTS DE LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION 59

A. LES GRANDS AXES DE LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION 59

B. LES OUTILS STATISTIQUES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES DELA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION 69

SECTION 2 : PRESENTATION DES ENQUETES POUR CERNER LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 74

A. PRESENTATION DE L'ENQUETE EXPLORATOIRE DE L'ETUDE SUR LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 74

B. Présentation de l'ENQUETE CONFIRMATOIRE par questionnaire SUR LES PRATIQUES DU contrôle DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 83

DEUXIEME PARTIE : LES RESULTATS DE LA RECHERCHE 96

CHAPITRE 3 : LES CONTOURS ET L'ANALYSE DE L'ETUDE EXPLORATOIRE SUR LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 98

SECTI ON 1 : LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 98

A. LES FACTEURS D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION 98

B. DESCRIPTION DES FACTEURS DE DIFFUSION ET INSTRUMENTS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE 104

SECTION 2 : SYNTHESE DE L'APPROCHE EXPLORATOIRE 115

A. EXAMEN CRITIQUE DES RESULTATS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 115

B. BILAN COMPARATIF DE L'ENQUETE EXPLORATOIRE SUR LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION PAR RAPPORT AUX AUTRES PAYS 123

CHAPITRE 4 : LES PRINCIPAUX ELEMENTS ET L'ANALYSE CRITIQUE DE L'ENQUETE CONFIRMATOIRE 134

SECTION 1 : LES DETERMINANTS DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 134

A. LES PRINCIPAUX ELEMENTS DE LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION 134

B. LES INSTRUMENTS ET MECANISMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE 149

SECTION 2 : L'ANALYSE CRITIQUE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES 156

A. LE DIAGNOSTIC DES PRINCIPAUX ELEMENTS DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION 156

B. L'EXAMEN CRITIQUE DE L'ANALYSE DES INSTRUMENTS ET MECANISMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE 167

CONCLUSION GENERALE 175

Bibliographie 183

Annexes I

Annexe 0 : Liste des entreprises de l'échantillon I

Annexe 1 : Guide d'entretien XI

Annexe 2 : Questionnaire quantitatif XVI

Annexe 3 : Figures, graphiques et tableaux du chapitre 3 XXIV

Annexe 4 : Tableaux et figures du chapitre 4 LI

n) Description des instruments de pilotage de la performance et de la stratégie (tableau 32) LVII

o) Description de la structuration interne des entreprises (tableau 33) LVIII

p) Description du rôle du contrôleur de gestion (tableau 34) LVIII

TABLE DES MATIERES

Dédicace……..…….i

Remerciements ……ii

Sigles ……..iv

Liste des tableaux…..…….……xii

Liste des figures……...…….xiv

Résumé ……..…xv

Introduction générale…….…….……1

Chapitre 1 : Les pratiques du contrôle de gestion dans la littérature…….…….…….16

Section 1 : Les concepts clés de contrôle de gestion…….16

A. Historiques et définitions du contrôle de gestion…….16

1. Historique du contrôle de gestion ……..16

1.1. Historique des coûts ……..……..……16

1.2. Historiques du contrôle de gestion ……20

1.3. Évolution de la fonction de contrôle de gestion ……..22

2. Définitions du contrôle de gestion ……24

2.1. Premières définitions du contrôle de gestion……..24

2.2. Définitions du contrôle de gestion par l'approche des théories des organisations……..25

2.3. Définitions du contrôle de gestion par l'approche contemporaine ……..28

B. Missions et objectifs du contrôle de gestion…….30

1. Missions du contrôle de gestion……..30

1.1. Aide au pilotage stratégique, opérationnel et à la prise de décision……30

1.2. Aide au pilotage des activités, des coûts et des résultats…….31

1.3. Aide à l'organisation et animation de la fonction contrôle de gestion……31

2. Objectifs du contrôle de gestion…….33

2.1. Amélioration de la performance de l'entreprise……..33

2.2. Amélioration continue de l'entreprise (développement durable)……..34

2.3. Gestion des risques…….35

Section 2 : les outils classiques du contrôle de gestion……36
A. Outils du Calcul des Coûts…….37
1. Coûts et Comptabilité Analytique……37
1.1. Coûts Complets……37
1.2. Coûts Partiels…….38
1.3. Coûts marginaux…….40
2. Méthode ABC (Activity-Based Costing)……..41
2.1. Principes et étapes de la méthode ABC……41
2.2. Objectifs et mise en œuvre de la méthode ABC……43
2.3. Intérêts et limites de la méthode ABC……..…….44
B. Outils de gestion budgétaire et de pilotage de la performance…….……45
1. Outils de gestion budgétaire……..45
1.1. Planification budgétaire…….……46
1.2. Suivi budgétaire …….47
1.3. Gestion Budgétaire…….……...49
2. Outils de pilotage de la performance……51
2.1. Management par activité (ABM)…….51
2.2. Coûts cibles (target costing)……52
2.3. Tableaux de Bord…….……..53
Chapitre 2 : La méthodologie de recherche……59
Section 1 : Les principaux déterminants de la recherche en sciences de gestion …….59
A. Les grands axes de la recherche en sciences de gestion……59
1. Les différents positionnements épistémologiques en sciences de gestion…….59
1.1. Positionnement épistémologique du chercheur en sciences de gestion……..60
1.2. Mode de raisonnement scientifique : approche méthodologique et raisonnement inductif-déductif…….……..…65
2. Les grandes caractéristiques de la recherche en sciences de gestion……..66
2.1. Le design en enquête exploratoire en sciences de gestion…….67

2.2. Le design d'une enquête confirmatoire par questionnaire en sciences de gestion……..68

B. Les outils statistiques de collecte et analyse des données de la recherche en sciences de gestion……69

1. Les outils utilisés dans l'étude exploratoire en sciences de gestion……..69

2. Les outils utilisés en étude confirmatoire en sciences de gestion……71

Section 2 : Présentation des enquêtes pour cerner les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes……..……..74

A. Présentation de l'enquête exploratoire……74

1. Le design de l'enquête exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes.....……..74

1.1. Objectifs, problématique et hypothèses de la recherche…….74

1.2. Choix de la méthode d'enquête exploratoire de la recherche…….77

2. Les techniques de collecte et d'analyse des données de l'enquête exploratoires…….80

2.1. Collecte des données de l'enquête exploratoire……..…….80

2.2. Analyse des données recueillies de l'enquête exploratoire……..……..…….……81

B. Présentation de l'enquête confirmatoire par questionnaire……..…….……82

1. Le design de l'enquête confirmatoire par questionnaire…….……82

1.1. Objectifs de l'enquête confirmatoire par questionnaire……..……83

1.2. Choix de la méthode de l'enquête par questionnaire……..……..87

2. Techniques de collecte et d'analyse des données de l'enquête confirmatoire…….90

2.1. Collecte des données de l'enquête confirmatoire……90

2.2. Analyse des données de l'enquête confirmatoire……90

Chapitre 3 : Les contours et l'analyse de l'enquête exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes……98

Section 1 : Les enseignements de l'étude exploratoire……..98

A. Les facteurs d'implémentation du contrôle de gestion…….98

1. Description des caractéristiques des entreprises étudiées……..98

1.1. Description des facteurs « âge et secteur d'activité de l'entreprise »……98

1.2. Description des facteurs « effectif du personnel, nature et capital de l'entreprise»…….99

2. Description de la culture organisationnelle et de la formation des cadres ……101

2.1. Analyse des items et évaluation des pratiques de contrôle de gestion…….101

2.2. Impact des indicateurs et des mesures de performance ……103

B. Description des facteurs de diffusion et instruments de pilotage de la performance ……..104

1. Les facteurs de diffusion des techniques du contrôle de gestion……..104

1.1. Description du facteur « délégation de pouvoir »……..105

1.2. Les facteurs « outils de contrôle de gestion » et « gestion financière »…….106

2. Instruments de pilotage de la performance et de la stratégie de l'entreprise…….110

2.1. Description des items en relief avec « rôle du contrôleur de gestion » (classe 1)…….110

2.2. Description de l'instrument 'moyens de motivation et de recrutement » (classe 6)…….112

Section 2 : Synthèse de l'approche exploratoire……..115

A. Examen critique des résultats de l'approche exploratoire……115

1. Examen critique sur les facteurs d'implémentation et de contingence du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes……..116

1.1. Examen critique des facteurs d'implémentation du contrôle de gestion……..116

1.2. Examen critique des facteurs de contingence du contrôle de gestion …….118

2. Examen critique sur les facteurs de diffusion et instruments de pilotage de la performance..120

2.1. Les facteurs de diffusion du contrôle de gestion…….…….120

2.2. Les instruments de pilotage de la performance et de la stratégie…….……122

B. Bilan comparatif de l'approche exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion par rapport aux autres pays……123

1. Forces et faiblesses de l'enquête exploratoire comparées aux études faites au Cameroun, au Sénégal, au Maroc et rn France……..123

2. Présentation des entreprises de l'échantillon……..126

Chapitre 4 : Les principaux éléments et l'analyse critique de l'enquête confirmatoire…….134

Section 1 : Les déterminants des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes…….134

A. Les principaux éléments des pratiques du contrôle de gestion……..134

1. Les facteurs de contingence en contrôle de gestion……134

1.1. Description des caractéristiques des entreprises……134

1.2. Description des stratégies, des valeurs en usage dans les entreprises et vérifications des hypothèses……..…….137

2. Les facteurs de diffusion des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises…….144

2.1. Description de l'existence d'un service de contrôle de gestion…….144

2.2. Les indicateurs financiers et non financiers……147

B. Les instruments et mécanismes de pilotage de la performance des entreprises……149

1. Les instruments de pilotage de la performance de l'entreprise (cf. tableau 32)…….150

1.1. Les outils de planification……..150

1.2. Le système d'information de contrôle de gestion……..151

2. Les mécanismes de pilotage de la performance……153

2.1. Description du rattachement du service de contrôle de gestion (tableau 33)……153

2.2. Description du rôle du contrôle de gestion (tableau 34)……154

Section 2 : L'analyse critique des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises tchadiennes……..156

A. Le diagnostic des principaux éléments des pratiques du contrôle de gestion…….156

1. Les facteurs de contingences ……156

1.1. Les caractéristiques des entreprises……..……156

1.2. Diagnostic des stratégies et valeurs en usage dans les entreprises…….……..159

2. Le diagnostic des facteurs de diffusion des pratiques du contrôle de gestion……160

2.1. L'existence d'un service de contrôle de gestion ……..161

2.2. Les indicateurs financiers et non financiers……..164

B. L'examen critique des instruments et mécanismes de pilotage de la performance des entreprises ……..……167

1. L'examen critique des instruments de pilotage de la performance……..……168

1.1. Les outils de planification et de la budgétisation…….……168

1.2. Le système d'informations de contrôle de gestion……169

2. L'examen critique des mécanismes de pilotage de la performance des entreprises…….…….170

2.1. La structure organisationnelle …….……..171

2.2. L'existence d'un service de contrôle de gestion…….172
Conclusion générale……..175
Bibliographie……..183
Annexes……I
Annexe 0……I
Annexe 1 : Guide d'entretien……..XI
Annexe 2 : Questionnaire quantitatif…….XVI
Annexe 3 : Figures, graphiques et tableaux du chapitre 3……XXIV
Annexe 4 : Tableaux et figures du chapitre 4…….……LIII

PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES TCHADIENNES

Dans quelle mesure les pratiques de contrôle de gestion peuvent-elles soutenir la performance et assurer la pérennité des entreprises tchadiennes ? Cette interrogation traverse un ouvrage qui éclaire les enjeux du pilotage des organisations dans un environnement où se conjuguent exigences de compétitivité et défis de structuration managériale.

S'appuyant sur une démarche méthodologique mixte, associant une étude qualitative auprès de 10 entreprises à une enquête quantitative menée auprès de 134 entreprises, l'auteur explore une réalité encore peu étudiée en sciences de gestion. Il examine l'influence des caractéristiques organisationnelles et de la nature juridique des entreprises sur leurs pratiques de contrôle, tout en mettant en lumière les limites liées à la centralisation des structures et à l'insuffisante formalisation des méthodes de gestion.

Au-delà du diagnostic, cet ouvrage ouvre une réflexion sur les conditions d'un renouvellement des pratiques managériales. La formation des dirigeants, la consolidation d'une culture de gestion et l'adaptation des instruments de pilotage aux réalités locales apparaissent comme autant de voies à explorer pour renforcer durablement la performance.

Destiné aux chercheurs, aux étudiants, aux dirigeants et aux acteurs du développement économique, ce livre conjugue analyse scientifique et portée opérationnelle. Il invite à penser le contrôle de gestion comme une ressource stratégique au service de l'avenir des entreprises tchadiennes.

L'auteur

Dr Geo PATALET, né en 1972 à Torrock, au Tchad, est docteur en sciences de gestion de l'Université Dakar Bourguiba et enseignant-chercheur à l'Université de N'Djamena. Expert-consultant en finance d'entreprise depuis 2012, il accompagne les organisations dans l'amélioration de leur gestion financière, le renforcement du contrôle interne et le pilotage de leur performance.

Ancien directeur général adjoint de la Société Nationale de Ciment (SONACIM), il a exercé plusieurs responsabilités gouvernementales : ministre de la Culture et du Tourisme, ministre des Infrastructures et du Désenclavement, puis ministre de la Jeunesse et des Sports. Député et deuxième vice-président de l'Assemblée nationale du Tchad, il inscrit son engagement dans la promotion d'une gouvernance responsable et du développement national.

Ses recherches portent sur le contrôle de gestion, l'adaptation des outils de management stratégique et la gouvernance des organisations tchadiennes. Auteur de plusieurs articles scientifiques, il conjugue expérience professionnelle, responsabilités publiques et réflexion universitaire. À travers cet ouvrage, il entend rapprocher les connaissances théoriques des réalités du terrain et offrir aux étudiants, aux professionnels et aux décideurs des clés d'analyse pour renforcer la performance et la pérennité des organisations.

AGENCE FRANCOPHONE
MAISON D'ÉDITION

9 789920 213080