



Facteurs de contingence structurelle et pratiques de contrôle de gestion dans les pme tchadiennes

LAM-LAM DOUAGUET Nestor, IBRAHIM Mahamat Moustapha

Enseignants-Chercheurs

Université la Francophonie de N'Djamena (Tchad)

Laboratoire de Recherche en Economie et Gestion (LAREG)

Abstract:

Cet article traite de l'influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques de contrôle de gestion des Petites et Moyennes Entreprises (PME) dans la ville de N'Djamena au Tchad. Nous avons opté pour une méthode quantitative pour atteindre cet objectif. L'échantillon par convenance c'est-à-dire non probabiliste a été sélectionné à partir des sources statistiques de la Chambre de Commerce. L'étude s'appuie sur une enquête par questionnaire menée auprès d'un échantillon de 74 PME. Les données recueillies ont fait l'objet d'une analyse univariée descriptive suivie du test du Khi-Deux sur SPSS.16. Ces deux types d'analyses statistiques ont permis de tester nos hypothèses émises. Les résultats obtenus montrent que certains facteurs de contingence structurelle tels la taille et le secteur d'activité influencent significativement les pratiques de contrôle de gestion des PME tchadiennes.

Mots clés : Facteurs de contingence structurelle ; Pratiques de Contrôle de Gestion ; PME.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.17708791>

1 Introduction

Dans un contexte de concurrence en pleine expansion, eu égard à l'évolution technologique, la mondialisation des échanges et bien d'autres fluctuations de l'environnement occasionnent la faillite de plusieurs entreprises dans le monde. Les PME représentent plus de 90 % de la population des entreprises tchadiennes (INSSSED, 2021). Elles sont en général, les leviers de développement socio-économique en Afrique. Cependant, elles évoluent dans un environnement turbulent dû à l'impact de nouvelles technologies, aux mutations socio-économiques et aux contraintes internes et externes qui empêchent leur croissance et occasionnent leur faillite (Chappelier, 1994). L'une des causes est à rechercher dans la majorité des dirigeants des PME qui accorde peu d'importance aux outils de contrôle de gestion (Dubuy, 1987). Cependant, des multiples travaux ont montré que l'inefficacité des techniques de gestion dans les PME africaines ont des causes variées (Kamdem, 1999).

Aujourd'hui, face à ce changement, les PME sont encouragées à adapter leurs pratiques de contrôle de gestion en fonction des facteurs de contingence pour piloter la performance organisationnelle (Bigou-Lare, 2001). En plus, la capacité de survie, en ce qui concerne les PME dépend en partie de leur aptitude à anticiper les changements extérieurs et à les prendre en compte dans la définition des axes stratégiques qu'elles souhaitent poursuivre (Choo, 1999). Les dirigeants des PME doivent pour cela, être capables de collecter, de stocker, mais surtout d'analyser les informations relatives à l'état et à l'évolution de leur environnement socio-économique (Mayéglé, 2007). Aussi, dans ce contexte de compétition âpre et de difficultés économiques sans précédent, les PME n'étant nullement épargnées se verront obliger de faire preuve de rigueur et de professionnalisme (Mayéglé, 2007), dans un véritable procès d'anticipation à l'innovation.

Plusieurs travaux de recherches ont été menés ces dernières années afin de faire l'état de lieu des pratiques de contrôle de gestion (Gandja &, 2016 ; Lassoued & Abdelmoula, 2006 ; Kama & Diouf, 2021). Cependant, les recherches entreprises concernent en grande partie l'observation des pratiques de contrôle de gestion dans les pays développés. Dans les pays en voie de développement et particulièrement au Tchad, les études portant sur l'influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques de contrôle de gestion demeurent encore très rares, pour ne pas dire à l'état embryonnaire.

Au regard de ce qui précède, nous procéderons à travers ce papier, à expliquer dans le contexte tchadien en quoi les facteurs de contingence structurelle sont capables d'influencer les pratiques de contrôle de gestion des PME. Cela nous conduit à nous interroger sur la question

suivante : les facteurs de contingence structurelle sont-ils susceptibles d'influencer les pratiques de contrôle de gestion PME dans le contexte tchadien ?

Epistémologiquement, nous nous inscrivons dans le courant de la théorie de la contingence structurelle. Celle-ci stipule que l'environnement interne et externe de l'entreprise influe sur des décisions et qui commande son progrès. Notre étude tente à expliquer que les pratiques de contrôle de gestion des PME sont influencées par les variables de la contingence structurelle. Les résultats permettront de montrer comment certaines variables de contingence agissent positivement sur les pratiques de contrôle de gestion des PME.

L'Etude met ainsi en évidence certaines implications managériales qui pourront aider les dirigeants à comprendre la nécessité des pratiques de contrôle de gestion dans la gestion quotidienne de leurs entreprises.

Ce travail s'articule en trois parties dans un premier temps, il s'agit de faire une revue croisée de la littérature disponible, d'appréhender une approche méthodologique et en fin synthétiser les résultats et la discussion.

2 Revue de la littérature

Ce premier point permet d'avoir un fondement théorique sur la relation entre les facteurs de contingence structurelle et les pratiques de contrôle de gestion des PME.

2.1 Taille comme facteur explicatif des pratiques de contrôle de gestion.

De nombreuses études scientifiques mettent en exergue la taille de l'entreprise comme un élément susceptible d'influencer l'adoption des méthodes de gestion. Pour la théorie de contingence structurelle, il existe une relation déterminée, entre la structure des organisations, les traits qui les caractérisent et le contexte dans lequel elles évoluent. Cette théorie montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle de gestion des entreprises

(Ngongang & Motsoguem, 2017). Mintzberg (1990) identifie six (06) facteurs de contingence du système de gestion : l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture, et la relation de pouvoir. Pour sa part, Schreyogg (1980) propose de les regrouper en deux (02) catégories distinctes : les facteurs de contingence structurelle interne (la taille, l'âge, le secteur d'activité et la technologie) et les facteurs de contingence externe (instabilité, incertitude de l'environnement, etc.).

En mobilisant cette théorie, de nombreuses études ont testé l'influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques de contrôle de gestion de la PME dans des différents contextes. Les recherches récentes menées par Osea et ses collègues (2022), arrivent à la conclusion selon laquelle le niveau de chiffre et la taille de l'entreprise impactent les pratiques de contrôle de gestion dans les PME dans la ville de Matadi en RDC. Pour Bampoky (2011), le nombre de salariés de l'entreprise est un facteur explicatif de l'adoption des pratiques de contrôle de gestion les plus avancées. Quant à Kalika (1984), la structure interne d'une société peut influencer sa gestion et modifier son approche de contrôle de gestion. C'est ce qu'Evraert et Mevellec (1991) ont observé ; ces chercheurs démontrent que la taille et la technologie jouent un rôle dans la création de la structure de l'entreprise. Dans le même sens, Mintzberg (1982) montre à travers l'exemple de Raku que le processus de contrôle de gestion évolue avec la taille de l'entreprise. Pour Lassoued et Abdelmoula (2006), la taille de l'entreprise peut être considérée comme une variable essentielle capable d'influencer la décision des dirigeants de PME face aux choix des outils de gestion. La taille mesurée à partir du chiffre d'affaire ou du nombre d'employés. Bajan et Banaszak (1993), soutiennent que plus la taille de l'entreprise est grande, plus les outils de gestion sont diversifiés. Les résultats des études de Chapellier (1994), montrent que la taille est un élément majeur qui explique les pratiques de contrôle de gestion des PME. Lavigne (2002), montre que la taille des PME constitue un facteur explicatif des pratiques comptables des PME. Certains auteurs avancent des idées contraires. Wade et Dieng (2019) sur les pratiques de gestion au Sénégal, basées sur le modèle de l'effet-taille, démontrent que la taille des PME n'a aucune influence sur la mise en place des outils de contrôle de gestion. Dans le même sens, leurs travaux montrent que les dirigeants doivent se focaliser plus sur l'instabilité des stratégies, et par manque de temps, ces dirigeants ne pourront plus contrôler directement les grandes entreprises qui nécessitent un contrôle plus multidimensionnel (Hanafi & El-Marzouki, 2021).

Partant de tous ces travaux nous formulons notre hypothèse **H1 : la taille de l'entreprise influence significativement les pratiques de contrôle de gestion.**

2.2. Secteur d'activité comme facteur explicatif des pratiques de contrôle de gestion

a disparité du secteur d'activité conduit à des disparités dans les pratiques de contrôle de gestion. C'est dans ce sens que Lacombe-Saboly (1991) avance l'existence probable d'une spécificité sectorielle des pratiques comptables. Cette idée est soutenue par Bajan - Banaszack (1993) à travers une étude où l'auteur démontre que les entreprises industrielles sont souvent

dotées des meilleurs outils de gestion relativement aux prestataires de services, aux entreprises de bâtiments et commerciales. Dans un même ordre d'idée, Holmes et Nicholls, (1989), le secteur d'activité de l'entreprise influence le niveau de production des données comptables. Ngongang (2013) a mené une étude empirique dans 68 entreprises au Cameroun, dont plus de la moitié (51,2 %) sont des petites et moyennes entreprises. Il a aussi observé une relation entre le domaine d'activité et les techniques de contrôle de gestion comptabilité analytique. En outre, les résultats des travaux de Wade et Dieng (2019), sur les entreprises industrielles sénégalaises, montrent une corrélation entre la filière d'activité et le processus de détermination des coûts. Les résultats des travaux de Flamg E. (2020), portant sur l'implémentation des instruments de contrôle des Coopératives Ivoiriennes, montrent que les techniques de gestion des Coopératives comprennent : le bilan, le budget etc..., Ainsi, les facteurs qui influencent la mise en place des instruments de contrôle incluent : le nombre d'employés, la branche d'activité et le niveau de formation du président de la coopérative. Selon les études menées par Assaad Idris S. M. et ses collègues (2020) sur les méthodes de contrôle de gestion dans le secteur public au Maroc, on remarque que le service de contrôle de gestion n'est pas une entité distincte dans toutes les administrations (Tachoula, 2020). Pour Tachoula (2020), ce résultat est confirmé, car le contrôle de gestion n'est pas mis en œuvre dans son aspect système d'information.

Plusieurs auteurs ont analysé la corrélation entre la filière de production et l'implémentation des instruments de contrôle (Tachoula, 2020). En menant une analyse sur la corrélation entre la filière de production et les procédures d'enregistrement, Jorissen, Laverren et al. (1999), relèvent que les firmes qui exercent dans le commerce implémentent moins des outils d'analyse planifiée et de contrôle de gestion que les organisations industrielles. Brechet et Mevellec (1999), ont trouvé que l'introduction d'un mécanisme de gestion par les tâches peut suffisamment alimenter le processus administratif. Certains auteurs avancent d'autres idées contraires. Chapellier (1994), affirme que le type d'activité n'est pas associé aux pratiques de contrôle de gestion. D'après Lassoued & (2006), le secteur d'activité de l'entreprise ne peut pas expliquer le degré d'utilisation des informations comptables.

Partant de cette revue de la littérature nous formulons notre hypothèse **H2 : le secteur d'activité de l'entreprise influence significativement les pratiques de contrôle de gestion.**

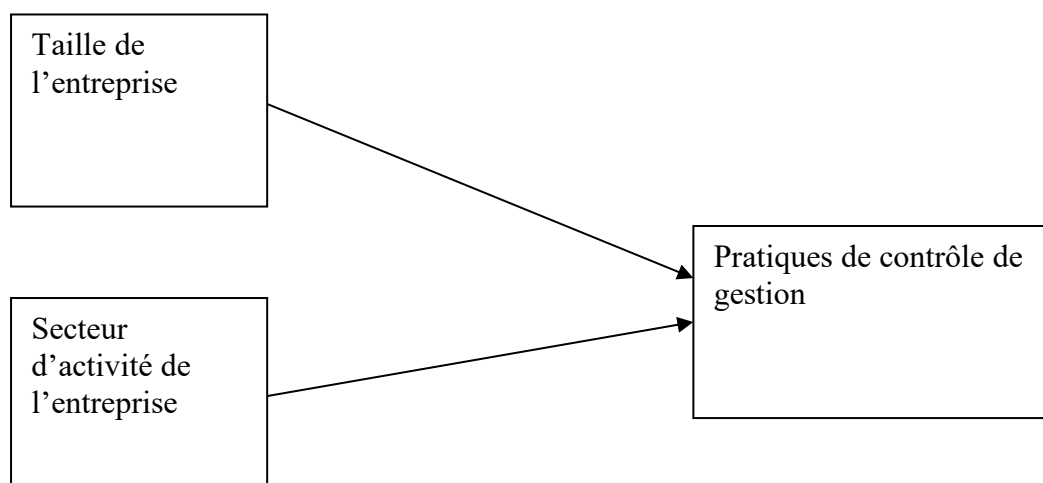
3. Théorie mobilisée

Pour notre étude, nous avons retenu la théorie de la contingence pour expliquer la problématique des facteurs de contingence sur les pratiques de contrôle de gestion.

3. 1. La théorie de la contingence

Lawrence et Lorsh ont élaboré la théorie de contingence en 1967, ce qui va à l'encontre des théories des organisations traditionnelles, notamment des approches normatives traditionnelles qui affirment qu'il existe une structure universelle, comme le slogan « une seule voie ». La théorie de contingence est basée sur le principe que la variété des actions peut engendrer différentes pratiques de gestion (Outseki et Obad, 2020). L'approche contingente, également appelée théorie de contingence structurelle, vise à justifier l'influence des variables internes et externes sur les entreprises. Les études fondées sur la théorie de contingence ont connu une évolution majeure au milieu des années 1970, ce qui a entraîné une approche de recherche dynamique. Selon Islam (2012), l'approche contingente est couramment employée en contrôle de gestion afin de répondre à trois types de questions. La première aborde le lien entre le contrôle de gestion et la structure de l'organisation, la deuxième évalue l'impact de ce lien sur la croissance, et la dernière analyse les divers facteurs de contingence et leur impact sur l'organisation et les outils de contrôle de gestion des organisations. Pour cette étude, les avantages économiques, sociaux et politiques du contrôle de gestion dans les PME vont avoir un impact sur les choix d'un outil courant. Cela signifie que toutes les petites et moyennes entreprises ne disposent pas d'un outil de contrôle de gestion universel. À ce stade, la théorie de contingence souligne la capacité des outils de gestion à s'adapter à des environnements plus incertains et agités. La décision d'adopter un outil de contrôle de gestion sera influencée par les facteurs de contingence d'une PME.

3.2. Figure 1 :Modèle théorique de recherche



Source : Issue de la littérature

4. Démarche méthodologique

Le cadre méthodologique nous permet de présenter l'opérationnalisation des variables, les outils d'analyse et les caractéristiques de l'échantillon. Les données obtenues dans ce travail proviennent d'une recherche quantitative.

Cette approche quantitative s'inscrit dans la logique du test des hypothèses, l'illustration des théories tout en mettant l'accent sur des corrélations entre les variables étudiées au préalable (Evrard et al. 2003). Elle cherche à assurer la validité et la généralité d'une affirmation donnée que peut être appelée une hypothèse.

4.1. Opérationnalisation et justification du choix des variables

Nous avons au total une variable dépendante et deux variables indépendantes.

4.1.1. Pratiques de contrôle de gestion : variable dépendante

Dans ce papier, la mesure des pratiques de contrôle de gestion repose sur les études antérieures (Maurel, 2008 ; Boumeska, 2018). Nous entendons par pratiques de contrôle de gestion : le degré d'utilisation des indicateurs de calcul de coûts complet (DUCC) et le degré d'utilisation des indicateurs du tableau de bord (DUTAB).

4.1.2. Mesures du calcul des coûts complets

Nous nous sommes inspirés des travaux de Ben Ayed (2015), pour mesurer la variable calcul des coûts. Elle est la mesure à travers cinq (5) items : « maîtrise de la performance et déploiement de la stratégie », « minimisation des risques d'exploitation », « aide à la prise de décision », « degré d'atteinte des objectifs », et « moyen de coordination des acteurs stratégiques ».

4.1.3. Mesures du tableau de bord prospectif

Pour la mesure de la variable indépendante tableau de bord prospectif, nous nous sommes inspirés des travaux de Bouquin (1994), Kaplan et Norton (1998), et nous avons retenu les items suivants : « degré d'évolution du chiffre d'affaire », « degré d'évolution de la valeur ajoutée », « degré de satisfaction », « degré d'innovation », « degré de formation des employés », « degré de la motivation ».

4.1.4. Facteurs de contingence structurelle : variables indépendantes

Dans notre recherche, le choix des facteurs de contingence structurelle repose sur les études réalisées antérieurement (Minzberg, 1982 ; Kalika, 1984). Pour ce papier, les facteurs de

contingence structurelle sont définis de façon opérationnelle en deux variables indépendantes qui sont :

- **La taille de l'entreprise** : le nombre des salariés dans l'entreprise ;
- **Le secteur d'activité** : l'activité de l'entreprise (activité commerciale, activité de service et activité industrielle).

4.2. Les outils d'analyse

Pour analyser les données, nous allons procéder dans un premier temps l'analyse descriptive qui nous permettra de calculer les fréquences de nos différentes variables. Ensuite, pour vérifier nos hypothèses, le test de khi-deux a été utilisé. Ce test statistique nous permet d'analyser les liens entre variable dépendante (les pratiques de contrôle de gestion) à expliquer et les variables explicatives indépendantes (facteurs de contingence structurelle).

4.3. Caractéristiques de l'échantillon

Ce papier étudie un échantillon de 74 PME, sur lesquelles ont été collectées des variables quantitatives et qualitatives dichotomiques non aléatoires. L'échantillon a été sélectionné en fonction des critères précédemment énoncés et est décrit selon les secteurs d'activité.

4.3.1. Taille de l'entreprise

Il est question ici de répartir les répondants selon l'effectif des employés.

Tableau N° 1 : Répartition des répondants selon l'effectif du personnel

Taille de l'entreprise	Fréquence	Pourcentage
Entre 10 – 20	20	27
Entre 21- 50	39	52,7
Entre 51 – 100	15	20,3
Total	74	100

Source : nos enquêtes

On constate que 27% soit 20 répondants de l'échantillon étudié ont un effectif compris entre 10 et 20 employés, 52% soit 39 répondants de notre échantillon ont un effectif compris entre 21 et 50 employés, 15 soit 20,3% répondants de notre échantillon ont un effectif compris entre 51 et 100.

4.3.2. Secteur d'activité

Selon le secteur d'activité nous avons la répartition suivante :

Tableau N° 2 : Répartition des répondants selon le secteur d'activité

Secteur d'activité	Fréquence	Pourcentage
Industrie	10	13,5
Commerce	44	59,5
Service	20	27,0
Total	74	100

Source : nos enquêtes

On constate que 13,5% soit 10 répondants de l'échantillon exercent dans le domaine de l'industrie, 59,5% soit 44 répondants de notre échantillon exercent dans le domaine de commerce, et 27% soit 20 répondants de l'échantillon exercent dans le domaine de service.

4.3.3. Appréciation du degré d'évolution des indicateurs de calcul de coût

Tableau N° 3 : Appréciation du degré d'évolution des indicateurs de mesure de la méthode de calcul de cout

Evolution du cout complet	Fréquence	Pourcentage
Faible	26	35,1
Elevé	48	64,9
Total	74	100

Source : nos enquêtes

On remarque que 48 soit 64,9% des répondants de l'échantillon ont un degré d'évolution élevé des indicateurs de mesure de la méthode de calcul du complet. Par contre, 26 soit 35,1% des répondants qui ont un faible degré d'évolution des indicateurs de mesure la méthode de calcul de cout complet.

4.3.4. Appréciation du degré d'évolution des indicateurs de tableau de bord.

Tableau N° 4 : Appréciation du degré d'évolution des indicateurs du tableau de bord prospectif

Indicateurs du tableau de bord	Fréquence	Pourcentage
Faible	25	33,8
Elevé	49	66,2
Total	74	100

Source : nos enquêtes

On observe que 49 soit 66,2% des répondants de notre échantillon ont un degré d'évolution élevé des indicateurs de mesure du tableau de bord prospectif. Par contre, 25 soit 33,8% des répondants qui ont un faible degré d'évolution des indicateurs de mesure du tableau de bord.

4.4. Modèle de recherche

Dans ce papier, nous allons présenter les modèles qui expliquent les relations entre les pratiques de contrôle de gestion et les facteurs de contingence structurelle. Ainsi, nous avons :

- Pour le premier à partir du test du Khi-Deux, nous avons croisé les variables de contingence structurelle avec le degré d'utilisation de calcul du coût complet

Modèle 1 : PRATCDG (DUCC)= FACTCONTSTR (TAIL+ SETACT)

Avec :

PRATCDG : pratique de contrôle de gestion

DUCC : degré d'utilisation d'indicateurs du calcul du coût complet

FACTCONTSTR : facteurs contingence structurelle

TAIL : taille

SETACT : secteur d'activité

- Pour le deuxième test du Khi-Deux, nous avons croisé les variables de contingence structurelle avec le degré d'utilisation du tableau de bord prospectif

Modèle 2 : PRATCDG (DUTAB) = FACTCONTSTR (TAIL + SETACT)

Avec :

DUTAB : degré d'utilisation d'indicateurs du calcul du coût complet
tableau de bord

5. Résultats et discussion

Après avoir présenté le cadre théorique, proposé un modèle de recherche et justifié l'approche méthodologique adoptée. Il est à présent question de présenter et d'interpréter les résultats empiriques. Nous présenterons et interpréterons les résultats et par la suite mènerons des discussions des résultats.

5.1. Taille, secteur d'activité et degré d'utilisation de calcul du coût

Nous présenterons les résultats portant sur les tests entre taille et secteur d'activité sont liés ou indépendants du degré d'utilisation de calcul du coût.

5.1.1. Tests de khi-deux sur la taille, secteurs d'activité et le degré d'utilisation de calcul du coût complet

Pour les besoins de notre étude, nous avons utilisé le test de khi-deux afin de savoir si la taille et le secteur d'activité sont liés ou indépendants au degré d'utilisation du calcul du coût complet des PME, Le tableau 2 présente la synthèse des tests de khi-deux effectués modèles 1.

Tableau N° 5 : Test de khi-deux sur le modèle 1

Variables	Degré d'utilisation du calcul du coût complet (DUCC)				
	Khi-deux	phi	C	Ddl	Sig
Taille de l'entreprise					
TAIL	30,909	0,646	0,543	2	0,000
Secteur d'activité de l'entreprise					
SETACT	9,89	0,3635	0,343	2	0,000

Source : nos enquêtes

Les résultats du test du khi-deux pour le modèle nous donne dans un premier temps la relation empirique entre la taille de l'entreprise et degré d'utilisation d'indicateurs de calcul du coût complet.

Le tableau de contingence ci-dessus présente une faible probabilité (0,000), inférieur à (0,05) et un khi -deux observée (30,909), largement supérieur au khi-deux théorique. Ces résultats indiquent un lien significatif entre la taille et degré d'utilisation des indicateurs de calcul de coût. Les coefficients phi (0,646) et de contingence (0,543) montrent une corrélation entre les deux items.

Ce résultat met en évidence une corrélation importante entre le nombre d'employés de l'entreprise et le niveau d'adoption des indicateurs de calcul du coût total. Ce résultat est en accord avec les recherches menées par Nadeau et ses collègues (1987), qui soutiennent que « le nombre d'employés est un indicateur du contexte organisationnel qui influence la prise de décision et son exécution ».

Enfin, dans un deuxième temps la relation empirique entre le secteur d'activité de l'entreprise et le degré d'utilisation d'indicateurs de calcul du coût complet. Le tableau de contingence ci-dessus présente une faible probabilité (0,007), inférieur à (0,05) et un khi -deux observée (9,89), largement supérieur au khi-deux théorique. Ces résultats indiquent une corrélation significative entre le secteur d'activité et degré d'utilisation des indicateurs de calcul du coût complet. Les coefficients phi (0,3635) et de contingence (0,343) expliquent l'existence d'un lien significatif. Ce résultat permet de conclure à l'existence d'un lien significatif entre le secteur d'activités et le degré de pratique des indicateurs du calcul de coût.

5.2. Taille, secteur d'activité et degré d'utilisation du tableau de bord prospectif

Nous présenterons les résultats portant sur les tests entre taille et secteur d'activité sont liés ou indépendants du degré d'utilisation du tableau de bord prospectif.

5.2.1. Tests de Khi-deux sur la taille, secteurs d'activité et le degré d'utilisation du tableau de bord prospectif

Pour les besoins de cette étude, nous avons utilisé le test de khi-deux afin de savoir si la taille et le secteur d'activité sont liés ou indépendants au degré d'utilisation du tableau de bord des PME, Le tableau 2 présente la synthèse des tests de khi-deux effectués sur le modèle 2.

Tableau N° 6 : Test de khi-deux sur le modèle 2

Variables	Degré d'utilisation du tableau de bord (DUTAB)				
	Khi-deux	Phi	C	Ddl	Sig
Taille de l'entreprise					
TAIL	34,175	0,680	0,562	2	0,000
Secteur d'activité de l'entreprise					
SETACT	12,758	0,415	0,383	2	0,000

Source : nos enquêtes

Les résultats du test du khi-deux pour le modèle 2 c'est-à-dire la taille de l'entreprise et degré d'utilisation d'indicateurs du tableau de bord.

Le tableau de contingence ci-dessus présente une faible probabilité (0,00), inférieur à (0,05) et un khi -deux observée (34,175), largement supérieur au khi-deux théorique. Ces résultats indiquent qu'il y a une corrélation significative entre la taille et degré d'utilisation des indicateurs de tableau de bord prospectif. Les coefficients phi (0,680) et de contingence (0,562) montrent qu'il y a un lien de causalité entre les deux variables.

On peut en déduire que ce résultat suggère qu'il existe une corrélation importante entre la taille de l'entreprise et le degré d'utilisation des indicateurs du tableau de bord prospectif.

En ce qui concerne la relation empirique entre le secteur d'activité de l'entreprise et le degré d'utilisation d'indicateurs du tableau de bord.

Le tableau de contingence ci-dessus présente une faible probabilité (0,00é), inférieur à (0,05) et un khi-deux observée (12,758), largement supérieur au khi-deux théorique. Ces

résultats indiquent une relation significative entre le secteur d'activité et degré d'utilisation des indicateurs de tableau de bord prospectif. Les coefficients phi (0,415) et de contingence (0,383) montrent qu'il y a un lien entre les deux variables.

Ce résultat permet de conclure qu'il y a un lien significatif entre le secteur d'activités e et le degré du niveau d'adoption du tableau de bord.

De manière globale, on retient de cette analyse statistique que la taille et le secteur d'activité de l'entreprise influencent positivement et significativement les pratiques de contrôle de gestion des PME.

Ces résultats confortent ainsi les hypothèses **H1** et **H2**.

5.3. Discussion des résultats

Les résultats de l'analyse quantitative montrent une relation positive et significative entre facteurs de contingence structurelle tels que la taille et secteur d'activité avec les pratiques de contrôle de gestion comme le degré d'utilisation d'indicateurs de calcul du coût complet et du tableau de bord prospectif.

Pour ce qui concerne, les analyses statistiques de nos hypothèses, les tests de khi-deux ont été réalisés sur les variables de taille, de secteur d'activité et de degré d'utilisation des indicateurs du calcul des coûts complets et du tableau de bord prospectif. Le khi-deux suggère une corrélation importante entre ces notions. Nos résultats montrent que la taille des PME mesurée à partir de l'effectif des employés influence les pratiques de contrôle de gestion, ces résultats vont dans le même sens que ceux de Chappellier(1994) et de Lavigne (2002) qui indiquent la taille des PME est un déterminant des pratiques de contrôle de gestion. Ces conclusions sont en accord avec les recherches menées par Ngongang (2013) sur les liens entre les indicateurs structurels et l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les entreprises camerounaises. Ensuite, il conclue que la taille de l'entreprise a un impact sur l'utilisation ou non de la comptabilité de gestion. Selon Wade & Diouf (2021), il est confirmé que la taille de l'entreprise a un impact sur les outils de contrôle de gestion. Selon Chappellier et Ben Hamadi (2012), lorsque l'entreprise se développe, ses pratiques de contrôle de gestion deviennent de plus en plus complexe. Ce résultat nous permet donc de valider l'idée que lorsque l'entreprise a un effectif important des employés, elle met en place des outils de contrôle de gestion robuste et sophistiqué pour le pilotage.

Ensuite, nos résultats confirment un lien entre le secteur d'activité et les pratiques de contrôle de gestion. Ces résultats corroborent avec les recherches conduites par des chercheurs (Kalika, 1987 ; Chappellier, 1994 ; Germain, 2004) sur les domaines d'activité montrent que les

entreprises industrielles utilisent des outils de contrôle gestion plus avancés que ceux des entreprises commerciales et de service. Selon Ngongang (2013), il y a un lien entre le domaine d'activité et l'utilisation de la comptabilité de gestion. Dans le même sens, Holmes et Nicholls (1989), qui démontrent que le secteur d'activité a un effet sur les pratiques de contrôle de gestion des PME. Par contre, le résultat des travaux de Chappellier (1994) montre que le secteur d'activité est moins associé aux pratiques de contrôle de gestion des PME. Nos résultats valident l'idée que la pratique de contrôle de gestion diffère selon que la PME appartient dans un secteur d'activité ou dans un autre.

Conclusion, implications, limites et perspectives de recherche future

L'objet de ce papier était de tester de manière empirique l'influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques de contrôle de gestion des PME dans la ville de N'Djamena au Tchad. Pour ce faire, une enquête par questionnaire a été conduite auprès d'un échantillon de 74 PME dans la ville de N'Djamena.

Au terme de cette étude, nous constatons que les pratiques de contrôle de gestion des PME dans la ville de N'Djamena sont influencées par les facteurs de contingence tels que la taille et le secteur d'activité. Les pratiques de contrôle de gestion sont différentes entre les PME selon qu'elles ont un degré élevé ou faible d'utilisation de calcul des coûts ou d'utilisation du tableau de bord.

Sur le plan théorique, ce travail nous a permis d'expliquer la diversité des pratiques de contrôle de gestion des PME tchadiennes. De plus, le fait d'analyser l'influence des facteurs de contingence structurelle semble très enrichissant pour la compréhension des pratiques de contrôle de gestion dans un contexte inédit du Tchad. Les résultats de notre recherche montrent qu'en effet, au-delà des effets de contingence très souvent avancés dans la littérature (contingence comportementale et socioculturelle), certains facteurs de contingence tels que la taille et le secteur d'activité impactent les pratiques de contrôle de gestion des PME.

Sur le plan managérial, le fait de découvrir les liens significatifs entre les facteurs de contingence structurelle et les pratiques de contrôle de gestion nous paraît très intéressant. Par conséquent, quelques recommandations sont nécessaires pour améliorer les pratiques de contrôle de gestion des PME tchadienne. Ainsi, nous suggérons que dans un environnement incertain et hostile, les dirigeants des PME doivent pour la survie et la performance de leurs entreprises, asseoir leurs décisions de gestion sur la base des outils de contrôle de gestion. De ce fait, les dirigeants des PME devraient privilégier des outils de contrôle gestion tels que le calcul du coût complet et le tableau de bord.

Comme toute recherche, celle-ci souffre de certaines limites. L'une des principales limites est que la recherche s'est voulue essentiellement quantitative. De plus, l'échantillon composé uniquement des PME opérant au Tchad peut limiter la validité de nos conclusions pour l'ensemble des PME africaines. Ainsi, des études qualitatives menées seraient encore plus intéressantes pour approfondir notre connaissance sur ce sujet.

REFERENCES

- [1] **AbiAzam J. (2005)**, « les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas des PME au Liban », comptabilité et connaissances, France.
- [2] **Alain B., (2009)**, « Comptabilité et Audit – Manuel et Applications », Edition LMD Collection.
- [3] **Ardouin, J. P., & Venetsanopoulos, A. N. (1985)**. Modelling and restoration of ultrasonic phased-array B-scan images. *Ultrasonic imaging*, 7(4), 321-344.
- [4] **Assaad, S., Carin, L., & Viera, A. J. (2020)**, « Development of a Food Image Recognition Algorithm Using Machine Learning ».
- [5] **Ayed, C. B. (2015)**. *Le nouvel ordre éducatif local: mixité, disparités, luttes locales*. Puf.
- [6] **Bajan-Banaszak, G. (1993)**, « L'expert-comptable et le conseil en gestion », Revue Française** de Comptabilité, Numéro 249.
- [7] **Bampoky, B. (2011)**, " Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal: bilan et perspectives", Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nantes.
- [8] **Bescos P.L. & Mendoza C. (1994)**, "*Le management de la performance*", ECM, Paris.
- [9] **Bigou-Lare, N. (2001)**, « Le SYSCOA et la pertinence de l'information comptable : une analyse de la pratique dans les entreprises togolaises », In 22^{ÈME} CONGRES DE L'AFC (pp. CD-Rom).
- [10] **Bigou-Lare, N. (2001)**, « Le SYSCOA et la pertinence de l'information comptable : une analyse de la pratique dans les entreprises togolaises », In 22^{ÈME} CONGRES DE L'AFC (pp. CD-Rom).
- [11] **Blau, P.M., et Schoenherr, R.A. (1971)**, " The Structure of organizations", Basic Books.
- [12] **Boumeska, M. (2018)**, « pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives agricoles au Maroc : Etude exploratoire sur la région Souss Massa »,

International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process (ESMB), Vol, pp 27-32.

- [13] **Bouquin, H., (1994),** " Les fondements du contrôle de gestion", PUF.
- [14] **Brechet J.P. et Mevellec P. (1999),** " Pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion", *Revue Française de Gestion*, n° 124, pp: 22-37.
- [15] **Bruns W.J. & Watehouse J.H. (1975),** "*Budgetary control and organizational structure*", *Journal of Accounting Research*, Volume 33, pages 177 -203.
- [16] **Chapellier, P. (1994),** " Comptabilité et systèmes d'information du dirigeant du PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques" Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier2.
- [17] **Chapellier, P., & Ben Hamadi, Z. (2012),** Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes: complexité et déterminants. *Management international*, 16(4), 151-167.
- [18] **Chapellier, P., Mohammed , A., & Teller , R. (2013),** « Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », *Revue management et avenir*, Vol. (7), pp.48-72.
- [19] **Child J. (1972),** "*Organizational structure, environment and performance : the role of strategic choice*", *Sociology*, Volume 6, pages 1-22.
- [20] **Choo, C. W., Detlor, B., & Turnbull, D. (1999).** Information Seeking on the Web--An Integrated Model of Browsing and Searching.
- [21] **Dupuy, Y. (1987),** « profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME », *Revue internationale de PME*, Volume 10, numéro 1, pp 9-41.
- [22] **Evraet, 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*, pp : 91-101.
- [23] **Evrard, Y., Pras B. et al. (2003),** « Market, Etudes et Recherches en Marketing », Edition Nathan, Paris 3^e édition.
- [24] **Faroko, S., & Sidibe, S. (2023),** « Influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques comptables des PME au Mali », *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(5-2), 548-562.
- [25] **Flamg.E., (2020),** « Les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes : une étude exploratoire dans la ville de Daloa », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, vol.3, n°4, pp : 33-55.

- [26] **Germain, C., (2004),** "La contingence des systèmes de mesure de la performance: les résultats d'une recherche empirique sur le secteur PME", Finance, Contrôle et Stratégie FCS, pp: 33-52.
- [27] **Hanafi, A., & El-Marzouki, S. (2021),** « Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public ». International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(2), 368-393
- [28] **Holmes, S., & Nicholls, D. (1989)** « Modelling the accounting information requirements of small businesses », *Accounting and Business Research*, 19(74), 143-150.
- [29] **Islam, J. (2012),** « Review of Literature on contingency Theory in Management Accounting », African Journal of Business Management, vol. 6, p. 5159-5164
- [30] **Jorissen A., Lavern E. et al (1999),** « La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises Belges : l'influence de la taille de l'entreprise, du secteur et des résultats », Revue Française de Comptabilité, n°317, pp : 66-74.
- [31] **Jorissen, A., Mowlavi, N., Sterken, C., & Manfroid, J. (1997),** « The onset of photometric variability in red giant stars », *Astronomy and Astrophysics*, Vol 324, pp. 578-586.
- [32] **Kalika M. (1986),** "Structures d'entreprises", Economica.
- [33] **Kalika, M. (1984),** « Contribution à la connaissance de la structure organisationnelle : Essai d'analyse systémique, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Bordeaux I.
- [34] **Kalika, M. (1987).** Distribution. La nouvelle donne.
- [35] **Kama, J. G., et Diouf M., (2021),** « Analyse des facteurs d'appropriation des outils de pilotage dans les PME sénégalaise », Revue Congolaise de Gestion, numéro 32, pp 83 – 130.
- [36] **Kamdem, I. F. (1999),** « L'autonomie de la volonté dans les contrats internationaux », *Les Cahiers de droit*, 40(3), 645-663.
- [37] **Kaplan R. S. et Norton D.P. (1998),** « Le Tableau de Bord Prospectif », Editions d'Organisation
- [38] **Khandwalla, P. N. (1972),** « The effect of different types of competition on the use of management controls », *Journal of accounting research*, pp. 275-285.
- [39] **Lacombe Saboly M. (1994)** « les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant ». These de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers.
- [40] **Lavigne, B., & St-Pierre, J. (2002),** « Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière. », In 6^o Congrès international francophone sur la PME.
- [41] **Lassoued, K & Abdelmoula, I. (2006),** « Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien », 27^{ème} Congrès de l'AFC (Tunisie).

- [42] **Lassoued, K &Abdelmoula, I. (2006)**, « *Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien* », 27^{ème} Congrès de l'AFC (Tunisie).
- [43] **Lawrence, P. R., et Lorsch, J.W. (1967)**, « Management control systems and strategy : Managing Differentiation and Integration », Havard University Graduate School of Business Administration.
- [44] **LekaneDonfack, T. R., &Sekadjie, D. C. (2021)**. "The impact of the owner-manager's profile on the performance of Cameroonian SMEs : Case of the West region". *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(4), 268-285.
- [45] **Malmi, T. (1999)**, « Activity-basedcosting diffusion acrossorganizations: an exploratoryempiricalanalysis of Finnishfirms », *Accounting, organizations and society*, Vol.24(8), pp. 649-672.
- [46] **Maurel, C. (2008)**, « les caractéristiques du contrôle de gestion au sein des sociétés coopératives de production », Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité-Contrôle- Audit, 2008, pp 155-171.
- [47] **Mayéglé F-X (2007)**, « *contrôle de gestion et développement des PME en Afrique : une application à partir du tableau de bord prospectif* ». Edition clé, Yaoundé, PP. 360-400.
- [48] **Mintzberg, H. (1990)**, « File management », *Voyage au centre des organisations*, 2.
- [49] **Mintzberg, H. (1994)**, « *Therise and fall of strategic planning* », Simon and Schuster.
- [50] **Mintzberg, H., &Romelaer, P. (1982)**. *Structure et dynamique des organisations*. Ed. d'organisation.
- [51] **Mme Bennia née MesbahYakout (2016)** « Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises Algériennes », Thèse en SCIENCES DE GESTION.
- [52] **Nadeau R. MARTEL J.M et BOUYSSOU D. (1987)**, « *l'utilisation des méthodes quantitatives pour l'aide à la décision* », GRAD, Université de Laval, PP. 24-50.
- [53] **Ngongang, D., & Motsoguem, A. (2017)**. Analyse du recours au capital risque par les PME camerounaises. *Journal of Academic Finance*, 8(1), 1-23.
- [54] **Ngongang D. (2013)**, « *Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises* », La Revue Gestion et Organisation, n^o 5, 113-120.
- [55] **Nobre,T. (2001)**,« *Méthodes et outils de contrôle de gestion dans les PME* », Finance, Contole Stratégie, Vol.4, n^o2, juin, pp.119-148.
- [56] **Outseki J. et Obad J. (2020)**, « Les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne : essai d'élaboration d'un modèle théorique », Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, vol. 4, p 100- 115

- [57] **Osea, G. A., Kitenge, J., & Lufuma, J. (2022)**, « Pratique Comptable et Succès Entrepreneurial Perçu des PME de Bukavu: Rôle Modérateur de l’Orientation Entrepreneuriale », revue de l’entrepreneuriat et de l’innovation, 5(17).
- [58] **Schreyögg, G. (1980)**, « Contingency and choice in organizationtheory », *Organizationstudies*, 1(4), 305-326.
- [59] **Simons R. (1995)**, “*Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Renewal*”, Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, Volume 15, pages169-189.
- [60] **Tachoula, V. (2020)**, « Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises : l’expérience des PME camerounaises », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. 2, 4 (Aug. 2020).
- [61] **Touchais L. (1998)**, “*Le contrôle et l’exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles*”, Finance-Contrôle-Stratégie, Volume 1, Issue 4, pages 151-171
- [62] **Wade M.B & Dieng, O.T (2019a)**,« *Les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal : une analyse de l’effet-taille* » Revue africaine de management, Vol.4 (PP.36-57).
- [63] **Wade, M. et Diouf, M., (2021)**, « Analyse des déterminants du degré d’utilisation des outils de contrôle de gestion en contexte de PME : une validation empirique au Sénégal », *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l’Audit*, vol.5, n°2, pp : 37-66.