



La contribution du contrôle de gestion a l'amélioration de la gouvernance des grandes entreprises industrielles du Mali

SOUMAILA MOULAYE Abdoulaye¹, Issa BALLO²,

¹Enseignant-Chercheur/ Faculté des Sciences des Sciences et de Gestion (FSEG)
Université de Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Mali

²Enseignant-Chercheur/ Faculté des Sciences des Sciences et de Gestion (FSEG)
Université de Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Mali

Résumé : Le présent article porte sur la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance des grandes entreprises industrielles au Mali et a pour objectif de mettre en exergue la relation qui lie le contrôle de gestion à la gouvernance. En effet, nous avons utilisé des données quantitatives, adopté un positionnement épistémologique positiviste. Dans un premier temps, évoqué tous les traits qui déjouent la bonne gouvernance des grandes entreprises industrielles au Mali, et dans un deuxième moment, fait ressortir des études et des recherches empiriques sur le contrôle de gestion et la gouvernance. Le contrôle de gestion est l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et les comportements développés en son sein soient en cohérence avec ses objectifs (Langevin et Naro 2003). La gouvernance qui est la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs (règles, normes, protocoles, conventions, contrats, statuts...) pour assurer une meilleure coordination des parties prenantes d'une organisation, chacune détenant une parcelle de pouvoir, afin de prendre des décisions consensuelles et de lancer des actions concertées. Ainsi nous cherchons à démontrer l'efficacité et l'efficience du contrôle de gestion dans la gouvernance. Sur le plan méthodologique, nous avons suivi une méthodologie quantitative avec des hypothèses de recherche. Le recueil des données s'est basé sur un questionnaire auprès de 16 grandes entreprises industrielles du Mali. Les résultats montrent que l'outil de contrôle de gestion (le tableau bord) existe au sein des grandes entreprises sélectionnées pour l'échantillonnage. Dans le même ordre d'idées, nous constatons que son utilisation pour mesurer la performance est un succès. Une bonne performance peut être synonyme de bonne gouvernance. Tel a été évident pour le cas des grandes entreprises industrielles au Mali.

Mots-clés : contrôle de gestion; gouvernance ; entreprises.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.7554286>

Published in: Volume 2 Issue 1



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

1. Introduction

Dans le contexte actuel de mondialisation et de forte concurrence nationale et internationale, les entreprises industrielles doivent sans cesse s'adapter et se reconfigurer : le changement, la réactivité, la mise en œuvre de nouveaux produits et procédures sont devenues des constantes (Gratacap et Médan, 2013). En même temps, elles doivent optimiser l'utilisation de leurs moyens existants pour produire toujours plus et à moindre coût. La montée des pays émergents, les exigences accrues en matière de réglementation, de normes, de compétitivité et de rentabilité font que le secteur industriel est en perpétuelle évolution (Blondel, 2007). Selon Michel YAPITHE, le Promoteur du cabinet YAPITHE & PARTNERS, l'Afrique connaît un environnement économique de plus en plus compétitif qui, progressivement, ne laissera plus la place au hasard et à l'amateurisme. Les entreprises qui réussiront le difficile pari de la croissance et de la pérennité devront être dotées de systèmes de contrôle de gestion et de pilotage de la performance à même d'assurer la maîtrise de leur gestion et garantir leurs performances. Certes certaines grandes entreprises ont plus d'expérience, de savoir-faire et plus de ressources mais ce ne sont que des indicateurs, c'est le fruit de leur effort du passé et elles sont obligées d'actualiser leurs niveaux de performances pour que cela continue à donner les mêmes résultats efficaces.

Force est de constater que les recherches portant sur la gouvernance et le contrôle de gestion sont quasiment toujours pensées séparément. Les quelques travaux qui ont abordé ces sujets conjointement ont notamment interrogé les limites d'une articulation gouvernance-contrôle fondée sur un principe disciplinaire de conformité (Sundaramurthy et Lewis, 2003). Ils ont aussi adopté une approche idéologique du lien entre contrôle et gouvernance (Pesqueux, 2005), étudié le lien contrôle de gestion-gouvernance dans un contexte spécifique (Van Veen-Dirks et Verdaasdonk, 2009) ou analysé la question du reporting pour les membres des Conseils d'Administration (Johanson, 2008, CIMA, 2003, 3005). Le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance est relativement peu questionné car leur lien est souvent perçu comme une articulation lisse et non problématique. Bouquin et Fiol (2007) constatent ainsi que pour le COSO, « l'élaboration des objectifs d'ensemble de l'organisation, de ses missions, le chiffrage des performances et les plans stratégiques ne relèvent pas du contrôle interne (COSO 1992, 1994, p33) ». La dimension "performance" de la gouvernance est négligée (Busco et al, 2007) et le contrôle de gestion est pensé comme un levier fonctionnel alimentant un processus hiérarchique de déclinaison des décisions. Ceci contribue à déconnecter les deux champs de recherche et laisse à penser que l'étude des liens entre ceux-ci ne présente que peu d'intérêt. Certains travaux, toutefois, ont étudié le rôle et l'intégration du contrôle de gestion dans une perspective élargie de la gouvernance (Pesqueux, 2002 ; Busco et al, 2007 ; Fahy et al, 2005 ; CIMA, 2004 ; Seal, 2006 ; Bouquin et Fiol, 2007 ; Bisbe et Otley, 2004, Donada et al, 2008).

Dans cette perspective, la gouvernance ne se réduit plus à une question de discipline (Charreaux, 2002 ; Wirtz, 2006 ; CIMA, 2004). Au-delà des instruments de contrôle, c'est sur « l'adaptation de la configuration de gouvernance (en termes de stratégie, de structure et de contrôle) aux évolutions de l'environnement » (Donada et al, 2008) qu'il convient de porter son attention. Au-delà des principes, ces travaux nous invitent à nous interroger sur la question de la mise en œuvre pratique de la gouvernance (Bouquin, 2008 p.23) et du rôle attribué au contrôle de gestion. Nous nous inscrivons dans ce courant de recherche et souhaitons prolonger la réflexion en montrant qu'entre décision et action, gouvernance et contrôle de gestion peuvent également être conçus comme des « espaces pour penser », c'est-à-dire des espaces, au sens de Quattrone et Hopper (2005) où différentes rationalités se rencontrent et d'où émerge une action collective. Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels

la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des coûts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

Dans cet article nous nous intéressons au contrôle de gestion, qui est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens¹. Le contrôle de gestion dans ses missions est comme un mécanisme alternatif pour résoudre le problème des grandes entreprises industrielles. Toute fois le contrôle de gestion étant une discipline de synthèse en management d'entreprise, ainsi il doit contribuer à l'amélioration de sa gouvernance. Et pour mener à bien cette recherche la question principale de cet article est la suivante : ***Quelle est l'importance (rôle) du contrôle de gestion dans la gouvernance des grandes entreprises industrielles au Mali ?***

De cette question centrale découlent des questions spécifiques suivantes : La gouvernance d'entreprise est un champ d'étude très vaste, dans cette optique nous allons la spécifier en visant l'un des éléments clés auquel ses acteurs réagissent. Cet élément est la performance d'entreprise. Et l'interrogation qui serait répondue est la suivante : ***Comment se définit la gouvernance d'entreprise (industrielle) ?*** Notre thème d'étude est le contrôle de gestion, qui est un élément de la gouvernance. Le contrôle de gestion admet plusieurs outils de gestion. Parmi lesquels nous allons choisir le tableau de bord. Et la question spéciale est donc : ***Comment se caractérise le contrôle de gestion dans la gouvernance d'entreprise (industrielle) ?*** Diverses études ont mis en lumière des succès et des défaillances de la gouvernance des entreprises, plus particulièrement le cas des grandes entreprises industrielles. D'où le complément de nos interrogations spécifiques : ***Quel est l'impact du contrôle de gestion dans la gouvernance d'une entreprise (industrielle) ?***

Pour mieux répondre aux questions posées, nous nous sommes fixés des objectifs. L'objectif principal est la mise en exergue de la relation qui lie le contrôle de gestion à la gouvernance. Et nos objectifs spécifiques sont : Mettre en exergue la notion de gouvernance d'entreprise ainsi que celle des grandes entreprises industrielles ; Faire un aperçu général sur le contrôle de gestion en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise ; Mettre le lien entre le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise.

Dans les mécanismes de la gouvernance et la publication volontaire des résultats en France, a expliqué que le développement des entreprises modernes s'est traduit par une dissociation entre les détenteurs du capital (les actionnaires) et les dirigeants, et a abouti, par conséquent, à une séparation entre les fonctions de propriété et de décision, en s'appuyant sur (Jensen et Meckling 1976) qui, considèrent que le contrat qui lie les actionnaires aux dirigeants est à l'origine de la théorie de l'agence. Puisque les actionnaires n'ont pas de contrôle direct sur la gestion de l'entreprise, il est facile aux dirigeants de prendre des mesures pour favoriser leurs propres intérêts au détriment de ceux des actionnaires. Ce comportement opportuniste du dirigeant se traduit pour les actionnaires par des coûts d'agence. C'est ainsi que la théorie de l'agence tente de proposer des explications suite aux comportements observés en présence d'une relation d'agence. La publication d'informations financières notamment les résultats réalisés de façon semestrielle sinon trimestrielle imprègne les membres du conseil d'administration sur le niveau d'activité dans lequel l'entreprise se trouve. C'est un moyen particulièrement important et

¹ https://fr.wikipedia.org/wiki/Contr%C3%B4le_de_gestion

efficace pour protéger les actionnaires de la latitude des dirigeants, et les actionnaires minoritaires du risque d'expropriation par les actionnaires majoritaires. Cette pratique de publication caractérise les entreprises à capital diffus et dans lesquelles il existe une proportion importante d'investisseurs institutionnels parmi les actionnaires. Ces théories sont vérifiées dans les entreprises à capital dispersés que nous précisons de façon thématique les sociétés de capitaux (sociétés anonymes)

Les dirigeants des entreprises pourraient agir dans le sens contraire des intérêts des actionnaires, tout au long de leur processus de prises des décisions (Jensen et Meckling, *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure* 1976).

La politique d'attribution des stock-options ainsi que des actions gratuites va dans le sens de l'alignement des intérêts des dirigeants sur ceux des actionnaires (Abdoukarim 2014). Les résultats des études empiriques sur l'influence de la rémunération incitative des dirigeants et la performance de l'entreprise ont souvent montré des résultats controversés (voir les travaux fondateurs de (Jensen et Murphy 1990); (Hall et Liebman 1998). Ce qui a amené d'autres chercheurs dans ce domaine à mener encore pour justifier la présence de telles rémunérations incitatives dans la composition de la rémunération des dirigeants. Selon (Bebchuck et Fried 2004) lorsque le dirigeant de l'entreprise a beaucoup de pouvoir ce dernier peut influencer le comité de rémunération et avoir un niveau très élevé de rémunération sous toutes ses formes. Par ailleurs des études telles que celle de (Mehran 1995), (Conyon et Peck 1998), (Core, Holthausen et Larcker 1999), (Fahlenbrach 2009) ont analysé la relation entre la composition du conseil d'administration et le niveau des rémunérations des dirigeants. Les résultats de ces différentes études vont parfois dans le sens de la substitution des rémunérations incitatives aux structures de contrôle des conseils d'administration parce que ces dernières sont inefficaces. D'autres résultats vont dans le sens de la complémentarité à savoir qu'une bonne gouvernance engendre qu'un design de la rémunération des dirigeants efficaces doit inclure des rémunérations incitatives. (M.-C. Jensen 1993) (M.-C. Jensen 2010) , explique dans deux de ses articles qu'un conseil d'administration de taille élevée n'est pas si efficace pour contrôler le dirigeant dans son activité et surtout s'il est le président du conseil d'administration de la société.

Plusieurs études empiriques ont porté sur la rémunération incitative en faveur des dirigeants des sociétés en France. L'étude empirique (Hirigoyen et Poulain-Rhm 2000) a conclu l'observation d'une homogénéité de la politique de stock-options des entreprises françaises cotées qu'elles soient familiales ou pas. Celle de (Poulain-Rhem 2003) a analysé l'influence des stock-options sur la résolution des conflits d'agence actionnaires/dirigeants et montré que l'impact des stock-options sur les décisions de financement, de distribution de dividendes ainsi que sur la création de valeur actionnariale n'est pas significatif. Poulain a ainsi conclu que la vérification du rôle des stock-options dans la résolution des conflits d'agence n'est qu'une étude en latente. D'autres recherches sur les stock-options ont été faites. (Elmarzougui et Arouri 2008), s'est focalisée sur l'évolution des effets incitatifs des stock-options attribuées aux dirigeants de dix-huit entreprises du CAC 40 entre 1994 et 2003. (Hamouda 2010), a récemment dresser le bilan de l'usage des stock-options au sein des entreprises françaises du SBF 120 de 1997 à 2003 et a obtenu le résultat selon lequel l'usage de cet outil de rémunération est plus important au sein des sociétés dites de la nouvelle économie.

(Core, Holthausen et Larcker 1999), ont examiné les relations entre la composition du conseil d'administration, la structure de propriété et la rémunération des dirigeants des sociétés. Leurs résultats ont prouvé que les entreprises à structures de gouvernance faibles tendent à présenter des niveaux élevés des rémunérations de leurs dirigeants. En particulier les résultats montrent que la rémunération des dirigeants sous toutes ses formes augmente respectivement avec le nombre des administrateurs indépendants désignés par le dirigeant en place, la taille du conseil

d'administration, le nombre d'administrateurs qui servent au sein de plusieurs conseils d'administration à la fois et enfin un nombre important d'administrateurs dirigeants d'autres sociétés siégeant dans d'autres conseils en même temps que le dirigeant de la société.

Dans une étude plus récente, (Fahlenbrach 2009)) a analysé le rôle de la rémunération des dirigeants dans l'influence de la gouvernance sur la base des données des entreprises américaines. Comme variables de gouvernance, Fahlenbrach a utilisé en même temps la taille du conseil d'administration, l'indépendance des administrateurs, le fait que le dirigeant exécutif est aussi le président du conseil d'administration, la concentration de l'actionnariat des investisseurs institutionnels, l'expérience du dirigeant, et un indice traduisant le droit des actionnaires. Hormis la taille du conseil d'administration et l'indice traduisant le droit des actionnaires, les interactions entre les autres variables de gouvernance et les rémunérations incitatives sont allés dans le sens d'une substitution des rémunérations incitatives aux mécanismes de gouvernance.

L'implication des administrateurs externes dans la gouvernance, (Leftwich, Watts et Zimmerman 1981) affirment que la présence de plus en plus renforcée des administrateurs externes conduit à un contrôle plus efficace des dirigeants. (Focker 1992), a montré qu'une grande proportion d'administrateurs externes dans le conseil améliore le contrôle et augmente la qualité des publications de l'entreprise. Ainsi (Jesen et Fama 1983) préconisent « l'externalité » pour réduire la probabilité d'entente avec les dirigeants, d'où une protection plus efficace des intérêts des actionnaires.

Par ailleurs, (Baysinger et Butler 1985) ont émis la prédiction selon laquelle la présence d'administrateurs externes dans le conseil permet de mieux répondre aux objectifs des actionnaires. Les administrateurs externes pèsent plus favorablement sur les décisions des dirigeants que les administrateurs internes. Nous pouvons conclure que cette présence des administrateurs externes influe sur la bonne gouvernance. Les études menées par des auteurs portant sur le rôle que doit jouer efficacement par le Conseil d'Administration pour discipliner le dirigeant dans le management de l'entreprise, plus précisément l'entreprise industrielle ». Certains auteurs, avancent que la présence d'administrateurs externes dans le conseil permet d'éviter le risque de collusion entre le dirigeant et les administrateurs internes. D'autres trouvent que la présence des administrateurs internes dans le conseil est nécessaire car ils sont susceptibles d'apporter au conseil une connaissance plus précise du contexte et de l'activité de l'entreprise. Certains auteurs avancent ainsi que le même nombre des deux types d'administrateurs serait la meilleure solution. Les systèmes de rémunération des dirigeants comptent aussi parmi les mécanismes disciplinaires internes de l'entreprise. Le choix du système de rémunération « optimal » des dirigeants a fait l'objet de plusieurs études en gouvernance. Ce choix pose, en effet, un problème sérieux, notamment parce que l'agent est averse au risque, et que ni l'effort de celui-ci ni l'état de monde ne sont parfaitement observables pour le Conseil d'Administration.

D'un autre côté, (Jensen et Meckling 1976) ont démontré le rôle de la propriété managériale dans la discipline du comportement opportuniste des dirigeants. Pour ce faire, ils comparent le comportement d'un dirigeant qui détient 100% du capital de l'entreprise qu'il gère au comportement qu'adoptera ce même dirigeant s'il vend une partie de ce capital à des actionnaires externes. Ils avancent qu'un dirigeant propriétaire assume à lui seul les coûts de ses dépenses improductives (sous forme par exemple de consommation de privilèges non pécuniaires). Mais, s'il se départit d'une partie de ce capital, « a% », il n'encourra qu'une partie de ces mêmes coûts, égale à $[100 - a]$ %. En effet, les actionnaires externes assumeront une partie de ces coûts, ce qui incitera le dirigeant à augmenter ses dépenses improductives. Étant donné que les décideurs dans l'entreprise disposent d'une panoplie de mécanismes internes de

gouvernance, suggèrent que la détermination du niveau d'utilisation des mécanismes internes de gouvernance se fait d'une manière conjointe dans l'entreprise.

Depuis le début des années 1990, les faibles niveaux de performances enregistrés et la faillite des grandes entreprises réputées ont poussé les dirigeants à accorder plus d'attention au système de gestion et de contrôle ; à la gouvernance. Cette attention s'est accentuée suite à la publication des codes de bonnes pratiques de gouvernance. Ces codes stipulent que l'application des recommandations édictées permet d'améliorer le système de gestion et de contrôle et par conséquent gagner la confiance des parties prenantes et en particulier les investisseurs. Par ailleurs, les études antérieures ont démontré que la gestion des résultats, une branche du contrôle de gestion, permet de s'assurer de la confiance des investisseurs et d'éviter une situation de mauvaise performance. Les capitaux des investisseurs accompagnent ainsi l'entreprise, en qualité d'actionnaires, pendant une durée limitée (sept ans en moyenne). Pour pallier l'asymétrie élevée entre dirigeants de PME non cotées et Capitaux d'Investissement et réduire les risques, les investisseurs adoptent des mécanismes d'évaluation et de suivi spécifiques, tout en apportant une assistance au dirigeant de manière à favoriser la création de valeur. De leur implication active dépend en effet la rentabilité de leur investissement *in fine* qui elle-même dépend uniquement de la valeur gagnée par l'entreprise entre l'entrée dans le capital et la sortie. Après avoir été longtemps plus passifs que leurs homologues anglo-saxons, en raison de spécificités culturelles et historiques (Lachmann, 1999 ; Stéphany, 2001), les comportements des investisseurs français ont changé. Ils sont devenus plus vigilants début des années 2000 et qui ont affecté l'ensemble de la profession, obligeant à une remise en question des pratiques. En outre, depuis une vingtaine d'années, le paysage du Capital d'Investissement a changé : les acteurs de la première heure ont disparu, un Capital d'Investissement régional s'est développé et surtout le nombre d'investisseurs indépendants n'a cessé d'augmenter ces dernières années (AFIC, 2003). Les attentes en termes de retour sur investissement de ces acteurs, plus importantes qu'auparavant, les incitent à des comportements plus « hands-on » voire « hands-in » selon le jargon de la profession. Cette relation inter organisationnelle de contrôle et d'assistance étroite n'est pas exempte de contraintes pour le dirigeant. La problématique des dirigeants d'entreprise qui envisagent le recours à un financement par capital investissement est celle de la dépendance stratégique de ressources mise en évidence par Pfeffer et Salancik (1978). Compte tenu de la plupart des travaux antérieurs conçus à partir des hypothèses et propositions. Les résultats sont obtenus partir des échantillons testés qui sont collectés à travers des questionnaires. Alors par une inspiration sur ces travaux antérieurs, nous maintiendrons comme hypothèse centrale que *le contrôle de gestion contribue à l'amélioration des entreprises industrielles du Mali avec l'application des outils*. Et comme hypothèses spécifiques nous avons trois :

H1 : Le pilotage et la gestion des entreprises industrielles sont assurés et maîtrisés par l'application de l'outil de contrôle de gestion le tableau de bord.

H2 : Les points stratégiques sont identifiés par les dirigeants à travers le tableau de bord.

H3 : Les bonnes décisions sont prises par les dirigeants (le conseil d'administration) des entreprises industrielles.

Toute œuvre est élaborée moyennant des intérêts de toute nature. Ainsi, nous avons la problématique de la gouvernance des entreprises étant au cœur de l'actualité économique, d'où un concept polysémique (plusieurs définitions). Partout nous pouvons parler de gouvernance, la présente étude nous permettra d'intensifier les champs de la gouvernance d'entreprise et du contrôle de gestion. Ce travail contribuera à équiper la communauté scientifique d'un apport théorique sur les concepts de gouvernance d'entreprise et de contrôle de gestion. Sur le plan

méthodologique, le véritable intérêt de notre travail rentre dans le cadre de la vulgarisation de la méthode hypothético déductive accompagnée de l'approche quantitative. Et l'analyse des questionnaires répondus par les acteurs ayant des notions en contrôle de gestion et en gouvernance des grandes entreprises industrielles). Afin de confronter nos connaissances théoriques avec la réalité des entreprises. Cette recherche permettra d'éclairer une vision sur les connaissances liées à la gestion basée sur les résultats. Elle propose aux praticiens de faire des choix sur les outils de contrôle de gestion pour la réalisation d'une bonne gouvernance d'entreprise. Notre article est subdivisé en deux parties : une revue de la littérature en première partie suivie d'une description de la méthodologie de recherche, puis l'analyse et la discussion des résultats.

2. Revue de littérature

2.1 Généralités sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion naquit entre 1850 et 1910 dans l'industrie américaine. Le chimiste Dupont de Nemours crée un modèle unique réunissant pour la première fois les différentes comptabilités (comptabilité générale, analytique, contrôle des coûts et des investissements). Ses travaux sont inspirés de son ancien collègue Frederick Taylor qui développe la comptabilité analytique, le chronométrage, les standards, l'allocation des coûts indirects, le suivi du temps de main d'œuvre, des machines, la gestion stocks, la rémunération à la rentabilité (Maehara, Perly, Kogut, & Cagniant, 2016).

Depuis son apparition, la fonction contrôle de gestion a trouvé sa raison d'être dans son rôle de gardien de la rationalité économique et de garant de la qualité des prises de décisions managériales dans l'entreprise, veillant à ce que les orientations du business model s'incarne correctement dans la mise en œuvre des processus productifs opérationnels. Le contrôleur de gestion est en quelque sorte le binôme du responsable commercial, l'un s'occupe de l'efficacité interne alors que l'autre s'occupe de l'efficacité externe, l'un (le contrôleur de gestion) est tourné vers l'organisation et l'interne, l'autre (le commercial) est tourné vers le marché et l'externe (Meyssonnier & Mevellec).

Avant la révolution industrielle la comptabilité marchande suffisait. Au tournant du 19^{ème} siècle se met en place une comptabilité analytique (dite industrielle) pour répondre aux besoins de gestion des usines et nourrit les décisions touchant aussi bien l'interne au travers de la rationalisation des processus productifs au sein des manufactures que l'externe au travers de l'aide à la fixation des prix de vente dans un univers qui voit se développer la concurrence (Nikitin, 1992).

A noter que la caractéristique majeure des systèmes de coûts élaborés en Europe avant 1850 et pour partie jusqu'au début du XX^{ème} siècle, c'est la répartition sur les processus de toutes les charges liées aux processus de production. « Le coût se calcule au stade de chaque opération, à chaque stade, on obtient un coût complet car les comptes enregistrent le flux de matières et des autres consommations » (Guilbault, 1865). Contemporain de Taylor, Church (1910) s'efforce ensuite de formaliser un système de coûts pour obtenir une mesure du coût « idéal » du produit marginal afin de pouvoir en mesurer la rentabilité et de faire le lien entre la rentabilité unitaire et la rentabilité globale. Les développements réalisés en France (Rimailho, 1928) visent à fournir une méthode uniforme de calcul de coûts unitaires complets des produits. A la fin du 20^{ème} siècle, les méthodes centrées sur la détermination du coût unitaire des produits, qu'il s'agisse du coût complet ou partiel, trouvent leurs limites. Tout d'abord le produit physique n'est plus qu'un élément de l'offre des entreprises, soit il incorpore de multiples attributs

immatériels qui lui donnent sa valeur (qualité, disponibilité, image, etc.) car « goods are seen as bundle of characteristics or attributes » (Lancaster, 1966), soit il est associé à des services complémentaires dans une offre plus globale. Ensuite, au-delà du produit-service, des objets de coûts comme le client, le domaine d'activité stratégique, le segment de marché nécessitent de nouvelles procédures d'évaluation.

De plus son historique nous ramène à parler de son évolution articulée en période. « Le contrôle de gestion d'hier », « Le contrôle de gestion d'aujourd'hui » et « Le contrôle de gestion de demain ». Le contrôle de gestion d'hier, pour bien exposer cet avènement nous posons la question, comment était le contrôle de gestion ?

Selon (Michel & Bouquin, 2017), le début du XX^{ème} Siècle fut la naissance du contrôle de gestion. Il est issu des travaux sur le management control des anglo-saxons avec l'émergence de la structure décisionnelle des entreprises. En France, on constate l'apparition des premiers tableaux de bords, dit à la française, dans les années 30. Michel affirma que dans les années 50 et 60, Le contrôle de gestion, d'un point de vue ontologique et téléologique, a pris véritablement sa place dans les entreprises dans les années 50 avec le courant comportementaliste donnant une représentation moins mécaniste de l'organisation. Les années 60 et depuis les travaux d'(Anthony, 1965), de Sloan (1966) et de Chandler (1967), le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer, il est vu, sous un angle instrumental et technologique, comme un ensemble d'actions mises en œuvre par les managers, dans un but commun et bien déterminé. A cette époque, il fut déjà considéré comme une aide à la décision des managers. C'est-à-dire pousser les managers à « faire ce qu'il faut (l'efficacité) » et « faire bien (l'efficience) », deux actions managériales qui sont deux objectifs historiques du contrôle de gestion.

Encore pour Michel, les années 70 et 80 furent les années organisationnelles, le contrôle de gestion devient organisationnel avec un objectif de déploiement de la stratégie selon (Anthony, 1988) et (Bouquin, 1989), Et Bouquin eut mis en avant deux objectifs importants du contrôle : la qualité du système décisionnel et l'évaluation de la performance. Michel justifie la place du contrôle de gestion entre le contrôle opérationnel et la planification stratégique au sein des entreprises.

De nombreuses définitions ont été fournies au contrôle de gestion par plusieurs auteurs comme : (Gervais 2009) « le contrôle de gestion est le processus par lequel, les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les action en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie ». Selon le (Plan Comptable Français s.d.) « contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive ».

Selon (Burleau et Simon C 1997) « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation ».

En effet le contrôle de gestion repose fondamentalement sur l'ambiguïté de la notion de contrôle (Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion 2011): vérification et expertise des chiffres, avoir le contrôle, la maîtrise de l'organisation... ? Ce contrôle sur l'organisation et les individus s'effectue alors via différents systèmes de contrôle selon la stratégie (Simons 1995), le contexte (Ouchi 1979) ou les sources de contrôle (Chiapello 1996).

La notion de contrôle peut apparaître comme ambiguë (Drucker 1954) tout comme celle de contrôle de gestion (Bouquin, 2011) : s'agit-il d'une vérification ou bien de maîtrise (dans le sens « avoir le contrôle ») ? De cette ambiguïté découlent des perceptions du contrôle et du contrôle de gestion bien différentes. Un contrôle « vérification » ou un contrôle « maîtrise » ? Pour (Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion 2011), la perception du contrôle est différente selon la culture. Dans une culture française, le contrôle est associé à l'idée de

vérification tandis que d'un point de vue anglo-saxon, il est associé à celle de maîtrise, dans le sens d'avoir un contrôle sur quelque chose. Le tableau suivant, d'après les travaux de Bouquin (2011), souligne les différences de perception entre les approches françaises et les approches anglo-saxonnes.

3. Approche méthodologique et collecte des données :

La « position » du contrôle de gestion dans la gouvernance est à l'état embryonnaire (Marsal 2010). Une allusion furtive, dans l'article de (Charreaux , Gouvernance et Comptabilité 2009), semble faire le lien entre le contrôle de gestion et la valeur partenariale de la firme. Depuis quelques années, la diffusion du tableau de bord équilibré (Norton et Kaplan 2003) permet de faire converger les objectifs et comportements de l'ensemble des parties prenantes dans une coordination où les aspects disciplinaires sont moins importants que les aspects liés à l'apprentissage organisationnel. Mais peu de choses sont encore étudiées quant à son utilisation dans les mécanismes internes de gouvernance que sont le conseil d'administration ou les comités d'audit.

Dans une même revue dénommée « Le rôle des professionnelles de la comptabilité, de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise dit par l'Académie des sciences et techniques comptables financières » le président William NAHUM et vice Christophe Letellier disent respectivement que : La gouvernance d'entreprise est une préoccupation majeure tant dans le domaine économique que public que ce soit en France ou au niveau international. « Le principe de la gouvernance de l'entreprise fait référence au système par lequel une société est dirigée et contrôlée ». Ainsi le choix des systèmes d'information revêt une importance stratégique et favorisera la transparence financière et la fiabilité des comptes.

Ainsi telles sont les bonnes pratiques identifiées :

Les principes de gouvernance trouvent une application au niveau comptable et financière comme : Existence d'une charte de la fonction finance comptabilité contrôle de gestion ; Croisement comptabilité/ contrôle de gestion : réconciliation régulière des deux informations avec primauté aux données comptables ; Certification interne trimestrielle : les chiffres qui démontent en consolidation sont signés par les responsables opérationnels et leurs comptables ; Contrôle périodique : inspection comptable ; Application présentative des dispositions sur les fraudes ; Liaisons régulières, et remontée d'information au comité des comptes. Spécifiquement, un gouvernement d'entreprise de qualité doit inciter le conseil d'administration et la direction à poursuivre des objectifs conformes aux intérêts de la société et de ses actionnaires et faciliter une surveillance effective des résultats obtenus.

Dans le modèle d'évaluation de la valeur boursière de l'entreprise dépend de la valeur comptable des capitaux propres et des bénéfices. Un échantillon de 114 entreprises canadiennes de haute technologie listées à la Bourse de Toronto pendant la période 2000-2003 a fait l'objet d'une étude menée par « Le prix boursier des actions a été mesuré deux mois après la fin de l'exercice financier de chaque entreprise. Pour vérifier si la pertinence des données comptables a été influencée de façon positive par la réforme de la gouvernance et les débats qui en découlaient, une analyse comparative entre les années 2000 et 2003 a été faite en utilisant le test de Chow (1960) ».

Cette étude constaté une évolution de la pertinence de l'information comptable entre 2000 et 2003. La confiance des investisseurs vis-à-vis de l'information comptable semble être ainsi de plus en plus rétablie entre ces années. Nous avons constaté par la suite que deux variables de gouvernance (la valeur boursière de l'entreprise et la valeur comptable des capitaux propres) influencent d'une façon positive cette évolution de la pertinence de l'information comptable : le nombre d'analystes financiers suivant l'entreprise et la présence d'investisseurs

institutionnels dans l'actionnariat. L'effet de la troisième variable de gouvernance (la valeur comptable des bénéficiaires), l'ancienneté des administrateurs n'est pas significative mais dans le sens prévu. Finalement, l'effet de la dernière variable de gouvernance, l'indépendance des membres du comité de vérifications est ambigu. D'une façon générale, les débats et les améliorations de la gouvernance qui sont survenus durant les années 2001 et 2002 en réaction aux scandales financiers semblent influencer la pertinence des données comptables en 2003. La pertinence de l'information comptable a évolué selon l'étude américaine faite portant sur 115 154 observations (entreprises années) sur la période 1953-1993.

La littérature académique semble s'accorder sur le fait que les résultats comptables publiés par les entreprises deviennent plus fiables et plus transparents lorsque le comportement opportuniste des managers est contrôlé à travers une variété de systèmes de surveillance (Dechow, Sloan et Sweeney 1996). Dans cette optique, plusieurs travaux empiriques récents ont mis en évidence le rôle des mécanismes de gouvernance dans la supervision des choix discrétionnaires des dirigeants et dans la réduction de la gestion des résultats (Chen et Zhang 2014); (Saenz-Gonzalez et Garcia-Meca 2014)

Plusieurs travaux antérieurs ont montré que l'actionnariat français est caractérisé par une forte concentration de la propriété entre les mains d'actionnaires dominants et par une forte présence d'actionnaires familiaux qui participent activement dans la gestion de l'entreprise (Faccio et Lang 2002). Pour (Shleifer et Vishny 1986), cette concentration de la propriété constitue, un mécanisme de gouvernance susceptible de contrôler et discipliner les dirigeants, mais elle est également à l'origine de conflits d'intérêts entre actionnaires majoritaires et actionnaires minoritaires (Demsetz 1983) et pouvant impacter négativement sur la prospérité et l'émergence des entreprises. L'idée de mise en place de mécanismes de bonne gouvernance fut soutenue par plusieurs travaux de recherche. Elle a permis un meilleur contrôle des équipes de direction. Partant de ces affirmations, des auteurs (Cohen, Krishnamoorthy et Wright 2004), caractérisent que la gouvernance comporte de nombreux mécanismes qui sont destinés, individuellement ou collectivement, à réduire l'opportunisme managérial et à garantir la qualité de l'information comptable.

(Badreddine, Tarek et Sameh 2018), ont examiné l'impact des mécanismes de gouvernance sur la gestion des résultats par les seuils. Les analyses sont conduites sur un échantillon de 214 entreprises françaises cotées sur la période 2005-2014. Les hypothèses de recherche ont été formulées principalement par la théorie de l'agence. Les constats révélant de ses résultats, montrent que la structure de propriété a un impact sur l'opportunisme managérial. En effet, la concentration du capital entre un petit nombre d'actionnaires constitue un mécanisme de contrôle des dirigeants et permet de modérer le niveau de la gestion des résultats autour des seuils comptables. En outre, et contrairement aux attentes, leurs résultats révèlent l'absence de relation significative entre la structure du conseil d'administration et la gestion des résultats par les seuils. Concernant la composition du conseil, leurs résultats ont montré que la présence d'administrateurs indépendants agit comme modérateur du niveau de la gestion des résultats. De même, l'indépendance du comité d'audit et les réunions régulières des membres de ce comité permettent de contraindre les pratiques de gestion des résultats par les seuils. Ces facteurs qui répondent à une logique de conformité aux codes de bonnes pratiques de gouvernance entraînent ainsi une amélioration de l'efficacité des missions du conseil d'administration. L'interprétation de ses résultats a pris en compte certaines limites à savoir le critère d'expertise comptable et financière des membres du comité d'audit ainsi que la nature de l'actionnariat (actionnariat managérial, actionnariat familial, investisseurs institutionnels, etc.) qui n'avaient pas été pris en compte dans l'étude empirique. Et ces critères qui agissent comme des mécanismes de gouvernance pourraient probablement avoir un impact significatif

sur les pratiques comptables opportunistes. Selon (Charreaux, Gouvernance d'entreprise et comptabilité, in Encyclopédie de comptabilité Contrôle de Gestion et Audit 2000), « le dirigeant a intérêt à manipuler l'information comptable de façon à présenter la séquence de résultats qui lui permet de maximiser ses revenus ». Une étude quantitative menée sur un échantillon de 62 entreprises marocaines, le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance des entreprises marocaines a donné des résultats à (Ben Slama et Elhamma 2012). D'abord la branche choisie était la gestion budgétaire. Ils sont partis à partir de 4 fourches : Degré de développement du suivi budgétaire ; L'impact du suivi budgétaire sur la rentabilité de l'entreprise ; La rémunération des dirigeants en tant que mesure incitative de la gouvernance des entreprises ; L'évaluation budgétaire des dirigeants sur la rentabilité de l'entreprise.

Les entreprises étudiées adoptent un suivi budgétaire assez développé et détaillé. 32% seulement de l'échantillon dispose d'un système de suivi faiblement développé. Un système développé et détaillé de suivi des écarts budgétaires améliore significativement la rentabilité des entreprises et s'inscrit dans la bonne gouvernance des entreprises. Les 50% des entreprises enquêtées ont un système de rémunérations axé sur l'atteinte des objectifs budgétaires. Ce système contribue significativement dans l'amélioration de la rentabilité et donc il répond aux soucis de la bonne gouvernance des entreprises. La fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : aide à la décision locale, centralisation du pouvoir dans les mains de la direction, rôle discret de vérification, légitimation externe et interne des décisions, formalisation des managers et un rôle de vecteur de changement de l'organisation (même si nos résultats en montrent les difficultés). Selon la fonction contrôle de gestion est donc appréhendée, d'une part comme un service fonctionnel et d'autre part comme l'ensemble des contrôleurs de gestion d'une organisation. Après une étude en parallèle l'émergence des services fonctionnels et celle de la fonction contrôle de gestion, l'analyse des travaux en théorie des organisations nous permet de définir deux axes d'analyse de la place des services fonctionnels : l'autorité et le type de client. La place d'un service fonctionnel, et donc celle de la fonction contrôle de gestion, peut être définie par le degré d'autorité dont il bénéficie et par le client auquel il s'adresse. Toutefois, si dans la perspective d'une analyse organisationnelle, la fonction contrôle de gestion peut être appréhendée comme une entité, elle n'existe pas « en soi ». Elle est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion d'une organisation.

Le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance est relativement peu questionné car leur lien est souvent perçu comme une articulation lisse et non problématique. (Bouquin et Fiol, Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver 2007), ont constaté ainsi que pour le COSO, « l'élaboration des objectifs d'ensemble de l'organisation, de ses missions, le chiffrage des performances et les plans stratégiques ne relèvent pas du contrôle interne (COSO 1992, 1994, p33) ». La dimension "performance" de la gouvernance est négligée (Busco, Giovannoni et Riccaboni 2007) d'après une inspiration sur les recherches de in Hopper T., Northcott D., Scapens R ; et le contrôle de gestion est pensé comme un levier fonctionnel alimentant un processus hiérarchique de déclinaison des décisions. Ceci contribue à déconnecter les deux champs de recherche et laisse à penser que l'étude des liens entre ceux-ci ne présente que peu d'intérêt. Certains travaux, toutefois, ont étudié le rôle et l'intégration du contrôle de gestion dans une perspective élargie de la gouvernance (Pesqueux, 2002 ; Busco et al, 2007 ; (Fahy, Roche et Weiner 2005); CIMA, 2004 ; (Seal 2006); Bouquin et Fiol, 2007 ; (Bisbe et Otley 2004), (Donada et Nogachewsky 2008).

Autre avatar disciplinaire du contrôle de gestion, le développement de l'EVA dans les années 90 a accompagné l'émergence d'un renouveau des problématiques de gouvernance. L'avènement de l'EVA a traduit la remise des actionnaires au centre des systèmes de contrôle et d'incitation. Le développement de ces indicateurs fondés sur la création de valeur pour

l'actionnaire a eu pour objet d'aligner le comportement des managers à tous les niveaux de l'entreprise : « ils sont axés sur un engagement financier vis-à-vis d'actionnaires externes à l'entreprise plutôt que sur des négociations internes le long de la ligne hiérarchique » (Berland, Ponssard et Saulpic 2005).

La recherche de (Yann Quemener) a montré que la définition du système de contrôle de gestion est bien l'un des « domaines de la gouvernance si l'on souhaite que les principes qui sont définis par les dirigeants et instances de direction soient mis en œuvre ». En cela, il s'agit « d'une des clés de la gouvernance, un levier essentiel manœuvré par les dirigeants, la composante la plus subtile du contrôle interne » (Bouquin, 2008, p. 17).

Le contrôle de gestion doit contribuer à l'appareillage de « bon gouvernement » en mobilisant les managers intermédiaires et en organisant le management interne. Cette contribution au contrôle organisationnel est sans doute ce qui a conduit (Bouquin et Fiol) à dire que « le contrôle de gestion n'est pas seulement fait pour accompagner l'action, il l'est aussi pour stimuler la réflexion (...), [pour créer] des espaces pour que les managers puissent penser ».

Depuis le début des années 1990, les faibles niveaux de performances enregistrés et la faillite des grandes entreprises réputées ont poussé les dirigeants à accorder plus d'attention au système de gestion et de contrôle ; à la gouvernance. Cette attention s'est accentuée suite à la publication des codes de bonnes pratiques de gouvernance. Ces codes stipulent que l'application des recommandations édictées permet d'améliorer le système de gestion et de contrôle et par conséquent gagner la confiance des parties prenantes et en particulier les investisseurs. Par ailleurs, les études antérieures ont démontré que la gestion des résultats, une branche du contrôle de gestion, permet de s'assurer de la confiance des investisseurs et d'éviter une situation de mauvaise performance.

L'avènement de la bonne gouvernance d'après, le concept de « gouvernance d'entreprise » s'inscrit depuis quelques années comme une nouvelle réalité de la gestion. L'origine du thème se situe dans l'analyse du terme gouvernance apparaît en 1937 dans un article de Ronald Coase intitulé « The nature of the firm ». Dans les années 1970, d'autres économistes ont commencé à définir la gouvernance comme étant la mise en œuvre de dispositifs visant à mener des coordinations internes en vue de réduire les coûts de transaction que génère le marché.

L'arrivée de l'épithète « bonne » est bien sur connotée d'une référence normative dont le caractère idéologique deviendra manifeste. Mais, le thème « gouvernance d'entreprise » a pris récemment toute sa pertinence, tant dans les préoccupations des hommes et des femmes politiques que des chercheurs issus de différents champs disciplinaires (droit, économie, gestion, science politique, etc.). Il peut être illustré par la négative à l'aide de contre-exemples : Enron, Worldcom, Vivendi Universal, Parmalat, etc.

De leur implication active dépend en effet la rentabilité de leur investissement *in fine* qui elle-même dépend uniquement de la valeur gagnée par l'entreprise entre l'entrée dans le capital et la sortie. Après avoir été longtemps plus passifs que leurs homologues anglo-saxons, en raison de spécificités culturelles et historiques les comportements des investisseurs français ont changé. Ils sont devenus plus vigilants début des années 2000 et qui ont affecté l'ensemble de la profession, obligeant à une remise en question des pratiques. En outre, depuis une vingtaine d'années, le paysage du capital d'investissement a changé : les acteurs de la première heure ont disparu, un capital d'investissement régional s'est développé et surtout le nombre d'investisseurs indépendants n'a cessé d'augmenter ces dernières années (AFIC, 2003). Les attentes en termes de retour sur investissement de ces acteurs, plus importantes qu'auparavant, les incitent à des comportements plus « hands-on » voire « hands-in » selon le jargon de la profession. Cette relation inter organisationnelle de contrôle et d'assistance étroite n'est pas exempte de contraintes pour le dirigeant. La problématique des dirigeants d'entreprise qui

envisagent le recours à un financement par capital investissement est celle de la dépendance stratégique de ressources mise en évidence.

3.1 Position épistémologique :

L'objectif du positionnement épistémologique de la résolution des problèmes en conception est de permettre une meilleure compréhension, et donc une utilisation plus efficace, des méthodes de résolution de problèmes en conception. Le mot « épistémologie » est bien entendu polysémique, il englobe les méthodes propres à chaque science ou domaine scientifique, tout comme les démarches de la pensée scientifique en général, mais il peut se référer également au problème de la vérité scientifique (Demaizière, F., & Narcy-Combes, J. P. 2007).

3.2 Importance du contrôle interne au sein d'une entreprise

La notion de contrôle interne a plusieurs dimensions :

La lutte contre la fraude : Cela a été un des moteurs du développement de la notion de contrôle interne. À l'origine, il y a la publication, en 1977 aux États-Unis, du Foreign Corrupt Practices Act (FCPA). Cette loi exige des entreprises qu'elles mettent en place des programmes de contrôle interne. L'objectif était de détecter les fraudes et de protéger les ressources de l'entreprise. Cela concerne d'abord les biens matériels comme les stocks, les comptes clients, ... mais aussi les biens incorporels comme les brevets, la propriété intellectuelle, les savoir-faire, les marques, ...

La sincérité des comptes des entreprises : Ce souhait a été le deuxième moteur du développement du contrôle interne. En 1985 la commission Treadway est née de la prise de conscience des erreurs répétitives constatées dans les comptes d'un certain nombre d'entreprises. Elle s'est fixée comme objectif d'arriver à lutter contre les fraudes constatées dans les Bilans et les Comptes de Résultat de certaines entreprises. En 1992 les travaux du COSO, *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* se sont traduits par un premier rapport : Internal Control - Integration Framework qui s'appelle en français : La pratique du contrôle interne. Il donne une définition communément acceptée de la notion de contrôle interne et détaille un cadre général de mise en place d'un système de contrôle interne et la manière dont il peut être renforcé et amélioré. Puis en 2002 une loi américaine rigoureuse, la Loi Sarbanes-Oxley, permet de renforcer le contrôle des comptabilités concernant les sociétés cotées aux États-Unis. C'est une loi de protection des investisseurs imposant de nouvelles règles concernant la comptabilité et la transparence financière. Plus récemment, en France l'autorité des marchés financiers, l'AMF, a publié un document de référence définissant la démarche de contrôle interne.

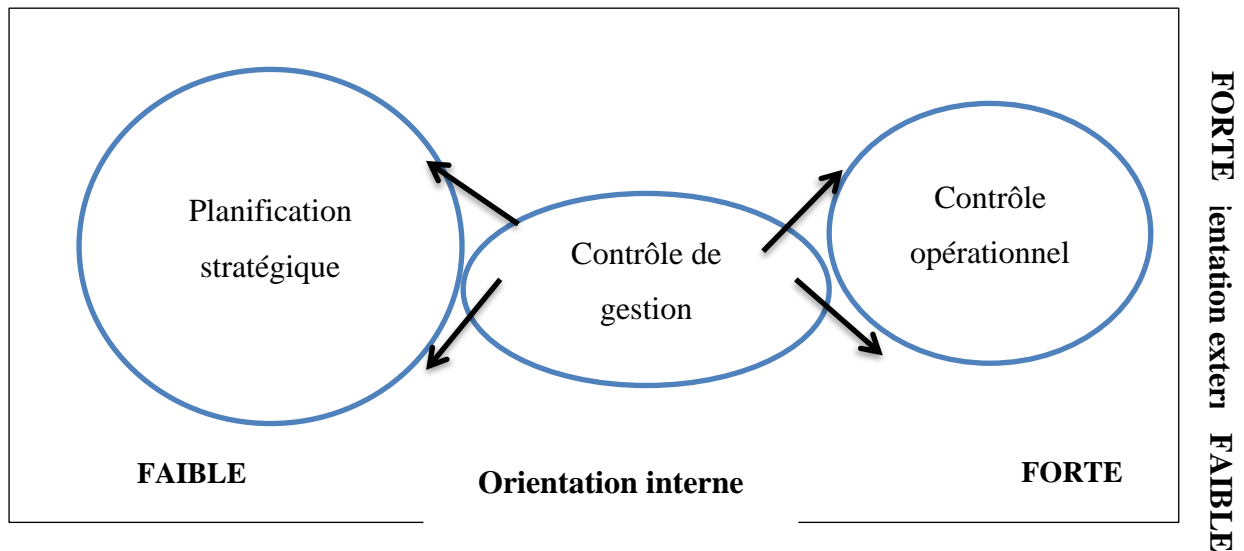
3.3 Le rôle et les responsabilités du contrôle interne :

Le contrôle interne a pour objectif de renforcer et de systématiser les dispositifs de contrôle permettant de s'assurer que les opérations courantes de l'entreprise se déroulent normalement. C'est une évolution importante de la démarche de contrôle. Traditionnellement les contrôles se faisaient de manières ponctuelles comme des audits. Dans une démarche de contrôle interne, on cherche à mettre en place des contrôles permanents. Parallèlement on assiste à l'apparition dans les entreprises de Directions du Contrôle Interne et de Directions des Risques chargées de prendre en compte l'ensemble de ces opérations. Il existe dans un nombre croissant d'entreprises une direction de l'audit interne ou une direction du contrôle interne. On peut s'interroger sur son rôle et ses responsabilités. Est-ce que les auditeurs internes sont responsables du contrôle interne de l'entreprise ? Très souvent les responsables de ces équipes le pensent. Mais, il faut être clair, la responsabilité du contrôle interne relève de la direction générale. Dans ce contexte

les équipes d’audit interne doivent s’assurer que les procédures de contrôle interne sont en place, fonctionnent et donnent les résultats attendus.

En fait, tous les salariés de l’entreprise sont responsables du contrôle interne. Quels que soient leur métier et les tâches qui leur sont confiés, ils doivent veiller à ce que les instructions qui leur sont données soient effectivement appliquées. Dans ce contexte, le management de l’entreprise a la responsabilité de mettre en place des dispositifs de contrôle suffisants dans le cadre des instructions qu’il donne aux personnes placées sous ses ordres.

Figure 1. Les trois niveaux du contrôle : le modèle d'Anthony d'après H Bouquin



Source : Anthony robert 1965

<https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100774821/Feuilletage.pdf>

3.3.1 Perception du contrôle de gestion selon l’approche française et anglo-saxonne d’après Bouquin 2011

Contrôle	Français	Anglo-saxon
Sens	Vérifier	<ul style="list-style-type: none"> • Avoir le contrôle, maîtrise • A différencier de : To check : vérifier Monitoring : surveillance, suivi
Acteur Concerné	<ul style="list-style-type: none"> • Ce que fait le contrôleur de gestion 	<ul style="list-style-type: none"> • Ce que recherche le manager
Origines	<ul style="list-style-type: none"> • Rois capétiens, le teneur de livre et de registre • Contrôleur général des finances 	<ul style="list-style-type: none"> • Responsable, organisateur et interprète des comptes
Missions	<ul style="list-style-type: none"> • Vérification • Tester une conformité • Renvoie à l’idée de norme de comportement et de résultat 	<ul style="list-style-type: none"> • Moyens d’avoir le contrôle en mobilisant les employés (Schell, 1924) • Définir les missions de chacun, lancer et coordonner les travaux (Church, 1914) • Intègre aussi la vérification

Source : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543107/document>

(Cappelletti et Khouatra 2009), ont examiné les apports d'un système de contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille (entreprises libérales). L'approche utilisée consistait à implanter un système de contrôle de gestion au sein de 350 offices de notaire en France sur une période de six ans. La méthodologie de recherche choisie est dite « qualimétrique » appelée aussi triangulation. Les auteurs ont étudié cinq variables explicatives de la réussite de l'implantation à savoir : les compétences de l'intervenant ; la taille de l'entreprise ; l'implication du dirigeant de l'entreprise ; les compétences en contrôle de gestion du dirigeant et les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise. L'intérêt porté à ce genre d'organisations se justifie par le fait que jusqu'à une date récente, elles n'étaient pas concernées par les domaines du contrôle de gestion. Les résultats ont montré qu'un système de contrôle de gestion peut être un vecteur d'amélioration des performances sociales et économiques pour des entreprises de petite taille. L'implantation d'un système de contrôle de gestion adapté au sein d'entreprises libérales selon une méthodologie miniaturisée permet d'améliorer la performance au sein de ces structures.

Dans le même contexte que l'étude menée par Cappelletti et Khouatra, par le calcul des coûts (Drevetton 2011) a aussi étudié le cas d'implantation d'un outil de contrôle au sein d'une organisation publique française. Cette implantation ait été assimilée à une innovation managériale qui s'appuie sur une approche sociotechnique, le chercheur a cherché à étudier la réaction des acteurs par rapport au processus d'instrumentation (création d'un outil de calcul de coûts de service public d'élimination des déchets). Dans une telle organisation publique, l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'énergie, ce processus nécessite une attention et une motivation des acteurs, à défaut, ils pourraient finir par rejeter les outils de contrôle de gestion. Comme rapportent ces trois (3) auteurs, le facteur clé de succès de la création d'un outil de gestion en contexte public réside dans le développement d'un nouvel espace social susceptible d'accélérer le processus d'appropriation de cet outil. Autrement dit, le processus passe nécessairement par la création d'un climat social favorable. Malgré les limites de ces recherches (temps de la recherche, étude d'une seule catégorie d'acteurs, méthodologie de recherche : une seule étude de cas), le projet d'implantation du système de contrôle au sein des 350 entreprises a révélé un succès du processus de création de « l'instrumentation publique ».

(Avele s.d.), a analysé la mesure de la performance des services publics communaux dans les villes camerounaises. Le choix des indicateurs de performance constituait l'élément du contrôle de gestion visé par l'étude. Le chercheur s'est arrêté sur la mesure de la performance en décrivant ses dimensions : activité-objectif-dimension-critère-indicateur (s). Il a constaté que la mesure de la performance active le contrôle exercé par les bailleurs de fonds sur les services dont ils sont responsables. De plus, une explication des comportements des élus a été fournie à l'aide des deux théories, soit la théorie de l'agence et la théorie du choix public.

L'intérêt était d'explorer un champ de recherche peu exploité en contrôle de gestion qu'est la mesure de la performance des services publics. (Avele) a conclu que le choix des indicateurs appropriés pour mesurer la performance demeure un exercice crucial, qui nécessite dans un premier temps à déterminer les dimensions de cette performance pour mieux l'évaluer. Selon les résultats de l'étude, le choix approprié des indicateurs de performance serait en mesure d'améliorer la performance, quel que soit le contexte organisationnel.

Avec une donnée sur de production de *TCHIN-LAIT*, une entreprise sise en Algérie, a montré la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise. D'abord, elle avait cherché à analyser la situation de l'entreprise à travers le taux de réalisation et le taux d'évolution.

$$\blacksquare \text{ Taux de réalisation} = \frac{\text{Réalisations}}{\text{Prévisions}} \times 100$$

$$\blacksquare \text{ Taux d'évolution} = \frac{\text{Réalisations de l'année en cours}}{\text{Réalisations de l'année précédente}} \times 100$$

Ces indicateurs qui permettraient aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives. Et de faire savoir que le contrôle de gestion un système de communication en interne ; également un système de motivation au sein de l'entreprise, en mettant en lumière les objectifs de l'entreprise et sa stratégie ; et enfin, favoriser l'apprentissage continu en recherchant constamment à améliorer la performance de l'entreprise. Benkhelouf a conclu que la plus part des indicateurs sont un calcul d'écart. Ces derniers sont en général un principe de base des outils du contrôle de gestion, et ainsi a affirmé que le contrôle de gestion permet la mesure et l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT* en détectant, aussi, les dysfonctionnements grâce au calcul et à l'interprétation de ces différents écarts et ratios afin de mettre en place des actions correctives signalent que dans l'univers de l'entreprise, la performance peut-être définie comme : le résultat d'une action le succès de l'action à partir des modes d'obtention du résultat. Le choix d'un de ces trois sens de la performance (résultat, bilan d'une action ou action) n'est pas sans influencer l'approche retenue pour évaluer la performance et/ou celle des acteurs qui contribuent à sa réalisation. Ainsi, en fonction du contexte, l'évaluation sur un aspect de la performance (par exemple la performance financière), pourra être suffisante, alors que dans d'autres cas il sera préférable de travailler sur une notion de performance multicritères qui inclut la performance économique, performance financière, performance des processus, etc.

La valeur liée au management ressort les différents maillons de la chaîne de création de valeur qui contribuent à accroître la valeur créée par l'entreprise. Sur ce point, les différents modèles d'analyse stratégiques (analyse de Porter, méthodes d'analyse de portefeuille, approche par les ressources) montrent que la performance peut s'améliorer soit par une augmentation de produits, soit par une diminution de coûts visibles ou "cachés" . Elle est liée à la gouvernance d'entreprise, cela introduit le débat concernant l'influence sur la performance des décisions relatives à la répartition de la valeur créée. En raison de l'existence de conflits d'intérêts et de phénomènes d'asymétrie d'information entre les agents qui concourent à la création de valeur et ceux qui la répartissent, la définition d'indicateurs pour mesurer la performance influence nécessairement le processus de création de valeur (Marion et al. 2012). Selon (Lionel 2015), les Ressources Humaines ont besoin des données pour éclairer son action. La fonction de contrôleur de Gestion Sociale ne peut que donner plus de crédibilité et de légitimité à la fonction RH car c'est une fonction qui responsabilise. Un contrôleur de Gestion Sociale est recruté pour débusquer les coûts cachés des organisations, liés souvent à des routines non remises en question dans l'entreprise.

Beaucoup d'entreprises exploitent le tableau de bord pour mesurer leur performance. Dans l'analyse du rapport entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion et la performance, le tableau de bord est peu exploité. Même si l'avènement du BSC a enrichi les débats sur l'utilisation du tableau de bord, à notre avis, son impact sur la performance est peu étudié (contrairement au budget par exemple). A travers le monde, des études ont été effectuées (Kollberg et Elg 2011); (Montalan et Vincent 2011); (Deryl et Ma'amora Taulapapa 2012), etc. Afin d'enrichir notre revue empirique nous avons voulu exposer les études sur le tableau de bord (BSC). La plupart de ces études sont basées sur la théorie de l'agence, et sont regroupées en deux catégories : la première comprend les études qui ont étudié le lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance, que ce soit un lien positif ou négatif. La deuxième regroupe celles qui ont analysé le processus d'implantation et d'utilisation du tableau de bord afin d'en déceler les avantages futurs ... La mesure de la performance d'entreprise en contrôle gestion s'est révélé un succès avec l'application de son outil le tableau de bord.

3.3.2 Les études empiriques qui ont établi un lien positif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle

Plusieurs chercheurs ont tenté de mettre en évidence la relation entre l'utilisation du tableau de bord et la performance de l'organisation (Kollberg et Elg 2011); (Inamdar, Kaplan et Reynolds 2002); (Walker et Dunn 2006); etc.), spécifiquement le tableau de bord stratégique ou le BSC, en observant son impact sur la performance organisationnelle. (Kollberg et Elg 2011), ont mené une étude dans un centre de services de soins de santé. L'approche utilisée consiste en une étude de cas centrée sur trois organisations en Suède qui utilisent le BSC. Les résultats ont montré que le BSC est utilisé dans les discussions et la diffusion de l'information, au lieu d'être utilisé comme un outil pour mettre en œuvre et communiquer la stratégie. Ainsi, il fournit une base pour un dialogue d'amélioration, ce qui augmente les exigences en matière de gestion, concluent les auteurs. Le principal apport de cette recherche est qu'elle se focalise sur l'utilisation du BSC au lieu de s'arrêter sur sa conception ou sa construction comme c'était le cas dans les recherches précédentes. Ainsi, les auteurs estiment que l'utilisation du BSC dans un contexte de soins de santé aiderait les gestionnaires à améliorer leur mesure de la performance.

(Inamdar, Kaplan et Reynolds 2002), se sont intéressés à des organisations fournisseurs de soins de santé pour étudier l'implantation du BSC. Ils ont choisi neuf de ces organisations qui ont été les premiers à adopter le BSC pour interroger leurs dirigeants sur leurs expériences relatives à la mise en place de cet outil de déploiement de la stratégie. Tous les participants sont du domaine de la santé, seule la position de l'interviewé et son secteur d'activité sont connus. Ainsi, ils ont posé un certain nombre de questions liées entre autres aux aspects suivants: (1) le rôle du BSC vis-à-vis de la mission et de la stratégie de l'organisation; (2) le degré de motivation quant à l'adoption de l'outil; (3) la distinction entre le BSC et d'autres systèmes de mesure de la performance; (4) le processus suivi pour développer et rendre effectif le BSC; (5) les défis et les obstacles rencontrés pendant la mise en œuvre et le développement du BSC; (6) les avantages obtenus par l'organisation comme suite à l'adoption et à l'usage du BSC. Les dirigeants sont d'avis que le BSC est un outil d'exécution de la stratégie et de gestion de la performance qui peut être implanté avec succès dans le secteur de la santé. Les auteurs ont proposé les lignes directrices pour d'autres types d'organisations du secteur de la santé afin de saisir les avantages de l'implantation du BSC.

Ils ont constaté que malgré le temps et l'effort que peut prendre la réalisation d'un tel système de gestion de la performance, la récompense que l'on peut en tirer réside dans l'amélioration de la performance qui se matérialise par des gains de compétitivité, en termes de positionnement concurrentiel, des résultats financiers importants et une satisfaction de la clientèle.

(Walker et Dunn 2006), confirment ce résultat, à condition qu'une utilisation adéquate soit faite du BSC. Ils ont essayé de démontrer l'utilité de cet outil dans la gestion d'un hôpital sans engendrer une augmentation des coûts ni la perte de la qualité des prestations de soins de santé. Il s'agit d'étudier une approche pour concevoir et mettre en place le BSC pour mesurer la performance et la productivité en milieu hospitalier aux États Unis, dans un contexte où le gouvernement cherche à contrôler l'escalade des coûts et les citoyens sont en quête d'un meilleur service. Des mesures spécifiques ont été proposées et interprétées dans le but de répondre aux questions propres à l'hôpital. Les auteurs ont conclu que l'application de ces méthodes de mesure dans le cadre du BSC, avec l'initiative et la coopération des parties prenantes de l'hôpital, peut améliorer la gestion et la prestation des soins de santé à moindre coût et sans perte de qualité. Ils ont constaté qu'un système réussi de mesure de la performance devrait tenir compte des caractéristiques uniques du milieu hospitalier.

(Basu, Little et Millard 2009), se sont appuyés sur les études de (Walker et Dunn 2006), participèrent à un projet portant sur le Terminal d'Heathrow au Royaume-Uni. L'objectif de l'étude était d'illustrer une application personnalisée du BSC dans un grand projet d'infrastructure impliquant plusieurs parties prenantes. L'étude de cas était basée sur des questions du genre «comment» avec une analyse exploratoire des données primaires et secondaires soutenue par des entretiens approfondis auprès des membres de l'équipe du projet et des fournisseurs. Les résultats de l'étude ont dévoilé que l'application du concept du BSC est plus répandue en gestion d'opérations qu'en gestion de projets. Cette étude a permis aux entrepreneurs des grands projets de comprendre les implications de la mise en œuvre du BSC. Elle a permis aussi d'assimiler les exigences théoriques et pratiques nécessaires pour les parties prenantes. Les auteurs ont conclu que pour les projets de l'ampleur du Terminal 5 d'Heathrow, les mesures peuvent être personnalisées dans le cadre du BSC. Ainsi une application sur mesure du système de gestion de la performance, fondé sur le concept du BSC, crée une nouvelle approche impliquant toutes les parties prenantes à évoluer vers une culture de la qualité du projet. Les fournisseurs devraient être habilités à s'approprier le processus de suivi et d'amélioration en utilisant leurs données de performance.

(Marin 2012), a effectué une recherche similaire au sein du ministère de la Défense du Canada afin d'étudier l'impact de deux systèmes de management stratégique, que sont la planification stratégique et le BSC, sur la performance et les compétences managériales des cadres intermédiaires travaillant dans le secteur public. A l'aide d'un questionnaire, l'auteur a pu identifier que les deux systèmes de management stratégiques étudiés sont bien mis en œuvre dans le secteur canadien de la défense et ils sont tous les deux intégrés dans un processus de planification des activités de l'organisme. La recherche a permis aussi de découvrir que les cadres intermédiaires qui travaillent au sein du ministère de la Défense perçoivent que l'utilisation de la planification stratégique et la méthodologie du BSC dans le processus de planification et des activités ont un impact positif sur leur performance globale et aussi sur leurs compétences managériales. Les résultats ont montré qu'il existe une corrélation entre les deux systèmes de management stratégique, et que plus les gestionnaires passent du temps à faire de la planification stratégique, plus ils sont enclins à passer du temps à exécuter des activités du BSC. La perception de l'augmentation (l'amélioration) de la performance est ainsi palpable chez cette catégorie d'utilisateurs.

Les études précitées montrent des expériences réussies d'utilisation du tableau de bord dans la gestion et l'amélioration de la performance. L'amélioration de la performance est notamment perçue par les acteurs qui ont pris part au processus d'implantation et d'activation de l'outil (Marin, 2012 ; Basu, Little et Millard, 2009 ; Kollberg et Elg, 2011). Tandis que les résultats à moyen et long terme peuvent se répercuter sur toute l'organisation étant donné que le BSC est considéré comme un outil d'exécution de la stratégie de la direction générale (Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002). En synthèse une amélioration de la performance inclut directement une amélioration de la gouvernance car elle est un objectif du gouvernement d'entreprise.

3.3.3 Les études empiriques qui ont dégagé un lien négatif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle

Dans le secteur de l'enseignement supérieur taïwanais, (Shun-Hsing, Yang et Shiao 2006) ont examiné comment le BSC peut être utilisé dans l'évaluation de la performance en tant qu'outil de gestion stratégique. Ils ont réalisé une étude de cas qui consiste à construire cinq thèmes stratégiques majeurs et proposer des cibles stratégiques spécifiques et efficaces.

Aussi, les chercheurs ont participé à l'établissement des indicateurs de mesure de la performance, qui ont été choisis d'une manière simple dans le but de guider l'orientation du BSC vers l'accomplissement des objectifs tracés. Les auteurs ont conclu que le BSC introduit dans

le secteur de l'enseignement supérieur peut être efficace, à condition qu'il soit supporté par les superviseurs supérieurs et qu'un choix prudent des indicateurs de mesure de la performance, soit effectué afin d'évaluer la réalisation des objectifs.

(Radnor et Lovell 2003), ont trouvé des résultats semblables. Le contexte de leur étude concerne les services de santé gouvernementaux et nationaux (NHS) en Angleterre. À travers une analyse documentaire, ils ont constaté qu'il y a une concentration continue sur la mesure de la performance dans le secteur de la santé depuis 1997. Les auteurs proposent donc une définition de la mesure de la performance, ses types ainsi qu'un aperçu du BSC, en prenant comme exemple les résultats de l'expérience de Primary Care Trust (PCT) ; un organisme qui a choisi de mettre en place le BSC au sein d'une de ses organisations qui est le Bradford Health Action Zone (HAZ). Au terme de leur projet, les auteurs ont fourni un certain nombre de recommandations pour d'autres organisations du secteur public et plus particulièrement du secteur de la santé qui devraient: (1) considérer le BSC comme un choix réaliste lors de l'évaluation des options possibles pour l'amélioration des performances; (2) tenir compte que l'étude d'un système de BSC ne doit pas être dominée par les préoccupations relatives aux ressources supplémentaires allouées à sa mise en œuvre; (3) considérer que le BSC en tant que système de mesure de la performance (PMS) stratégique, ne doit pas être vu comme un dédoublement des autres PMS existants, tous liés et façonnés par la vision stratégique de l'organisation; (4) finalement, adopter le BSC d'une manière adaptée à son contexte. Encore faut-il une allocation appropriée des ressources et un soutien organisationnel important. Ce résultat, et à l'instar des résultats des études précédentes, indiquent que la mission sociale de l'organisme importe parfois sur la recherche de la performance économique (Kong 2010); (Meyssonnier et Rasolofo-Dastler 2008). D'autant plus que l'efficacité du tableau de bord requiert un soutien organisationnel et un choix prudent des indicateurs (Shun-Hsing, Yang et Shiau 2006); (Radnor et Lovell 2003).

3.3.4 Les études empiriques qui ont visé l'implantation du tableau de bord

Plusieurs recherches (Assiri, Zairi et Eid 2006); (Montalan et Vincent 2011); (Inamdar, Kaplan et Reynolds 2002); etc.), examinant l'implantation du tableau de bord au sein des organisations publiques ont donné lieu à des résultats similaires. Ces études ont indiqué que le tableau de bord peut être instauré avec succès dans ces organisations. En effet, ce sont les conditions de sa mise en œuvre qui déterminent son succès.

(Assiri, Zairi et Eid 2006), ont examiné les raisons de succès de l'implantation du BSC. Ils ont établi un questionnaire distribué aux cadres supérieures et cadres intermédiaires dans 103 organisations à travers le monde (25 pays : Angleterre, Allemagne, France, Finlande, Espagne, Italie, Suisse, Irlande, Arabie Saoudite, Émirats arabes unis, l'Iran, la Jordanie, Koweït, Malaisie, Corée du Sud, Japon, Philippines, Singapour, Taiwan, États-Unis, Afrique de Sud, Égypte, Australie et la Nouvelle-Zélande). Ceci a été jumelé à un examen complet de la littérature pour détecter les études de cas de mise en place du BSC dans les organisations. Les résultats obtenus ont montré qu'il y a 27 facteurs, regroupés en trois catégories, qui influencent le succès de l'implantation du BSC au sein des organisations. On distingue 3 facteurs dominants (identification des perspectives du BSC, de son équipe ainsi que l'engagement des cadres supérieurs) ; 19 facteurs principaux (identifier la vision et la stratégie, fixer les objectifs et les mesures, communiquer le BSC, etc.) et 5 facteurs de soutien (intégration, auto-évaluation, finalisation des mesures, etc.). Les auteurs estiment que les résultats de cette étude sont importants pour toutes les organisations quelques soient leur taille et leur secteur d'industrie puisqu'ils permettent d'améliorer les pratiques actuelles de mise en place du BSC.

(Bolivar, Hernandez et Rodriguez 2010) , sont d'avis que l'adoption des outils de management privé par les cadres du secteur public est une monnaie courante. L'apparition du BSC comme

un système de management stratégique est perçue comme une solution à un bon nombre de défis auxquels sont confrontés les organismes publics. Toutefois, même avec l'émergence de cet outil dans le secteur public, les auteurs ont constaté que peu d'expériences pratiques sur sa mise au point sont disponibles. Ils proposent dans leur recherche, un aperçu du processus d'élaboration du tableau de bord équilibré pour un organisme public. Cela pourrait identifier les déterminants et les obstacles de sa mise en place. Les auteurs ont choisi d'examiner l'implantation du BSC dans un organisme du secteur public qui gère un service sportif municipal (MAS). Les résultats ont montré que l'expérience du MAS pourrait être considérée comme réussie, avec l'implication de tous les niveaux de l'organisation dans le processus d'implantation. Aussi de nombreux avantages ont été relevés favorisant ainsi un nouveau moyen de dialogue entre la vision et la stratégie de l'organisation.

Montalan et Vincent (2011), ont participé à une recherche-intervention qui se propose de développer un BSC en contexte hospitalier, plus précisément auprès d'équipes mobiles de gériatrie. Le but étant de doter ces organisations d'un outil de contrôle stratégique en suivant une approche non normative (approche constructiviste). Les auteurs ont précisé que l'utilisation du BSC est préconisée dans le secteur hospitalier. En effet cet usage permet d'établir une vision complète des activités par rapport à celle offerte par les états financiers. Les auteurs ont conclu que le BSC peut être un outil non normatif de développement de contrôle stratégique utilisé par les organisations qui sont en quête de légitimité visant à garantir leur développement.

Les études présentées ci-dessus décrivent plusieurs expériences d'implantation du tableau de bord dans le secteur public. Bien qu'il s'agisse de l'étape de mise en œuvre du tableau de bord, les avantages que peut procurer l'outil sont déjà constatés. On peut citer, notamment, l'implication des parties prenantes au projet en particulier et aux orientations stratégiques de manière globale (Basu, Little et Millard, 2009), le développement d'un moyen de dialogue entre les niveaux hiérarchiques (Bolfvar, Hernandez et Rodríguez, 2010), l'établissement d'une vision complète des activités (Montalan et Vincent, 2011), etc. Il ressort de la majorité des études précédentes (à l'exception de celle de Kong, 2010 ; Radnor et Lovell, 2003 ; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012 ; Shun-hsing, Yang et Shiau, 2006) que l'utilisation du tableau de bord a un impact positif sur la performance organisationnelle dans le secteur public. Il apparaît que la perception de l'utilité et des avantages du tableau de bord diffère selon les utilisateurs dépendamment du niveau de son implantation. Toutefois, une mise en place réussie et une utilisation adéquate du tableau de bord peuvent contribuer à gérer efficacement et à améliorer la performance de toute l'organisation. Alors à travers ces travaux empiriques, nous pourrions affirmer que le tableau de bord est l'outil incontournable du contrôle de gestion dans le cas de la mesure de la performance d'entreprise.

3.3.5 Le contrôle de gestion au service du management de la valeur

Selon (Porter 1985), créer de la valeur c'est éliminer les activités non créatrices de valeur. Et, avec d'autres de fustiger les comptables de ne pas être capables d'apporter une information adaptée à l'analyse de la chaîne de valeur. Cette dissonance tient principalement à deux raisons : d'une part, les systèmes de comptabilité de gestion, généralement développés au début du XXe siècle, ont une orientation fonctionnelle, et d'autre part, ils ne sont pas centrés sur le couple coût/valeur. En effet, ces deux notions ne présentent pas la même base d'évaluation. La valeur est un critère de compétitivité établi par le marché, le coût est un critère de profitabilité jugé d'un point de vue interne. Difficilement mesurable, la valeur est pourtant bien représentée dans l'analyse de la chaîne de valeur, où toutes les activités ont vocation à la créer. La valeur peut s'envisager sous deux angles. Pour le consommateur, elle est fondée sur le concept économique de demande. Les produits sont considérés comme un ensemble d'attributs.

4. Présentation et discussion des résultats

L'objectif principal de l'étude empirique que nous avons menée, avait pour but d'évaluer l'impact du contrôle de gestion sur la gouvernance des grandes entreprises industrielles du Mali. L'outil de contrôle de gestion dénommé le tableau de bord a été choisi de même que la performance organisationnelle sur laquelle les décideurs agissent pour une meilleure gouvernance. En guise de renforcement nous nous appuyons sur (Fernandez 2020) qui a dit que, le système de tableaux de bord et, plus généralement, le système décisionnel sont la première brique à mettre en œuvre lorsque l'on engage la mise en place d'une gouvernance d'entreprise. En effet, seule une démarche de progrès conduite avec rigueur et méthode et parfaitement pilotée sera le garant de la mise en action d'une gouvernance pleinement efficace. Donc notre analyse est focalisée sur l'utilisation du tableau de bord dont on se sert pour une performance organisationnelle. Mais tout d'abord, nous avons jugé nécessaire d'établir le lien direct entre le tableau de bord et la performance comme déjà évoqué dans la partie empirique. Ainsi, cette évaluation est basée sur six groupes de questions formant notre questionnaire et constituent les cinq parties de la présente analyse et la 6^{ième} est relative au profil du répondant traité précédemment dans la première section. Les résultats seront présentés dans les prochaines sous-sections et les tableaux dressent la fréquence des réponses en nombre et en pourcentage.

4.1. Description et caractéristiques du tableau de bord

La première partie des questions avait pour but de savoir la non ou l'existence du tableau de bord au sein des grandes entreprises industrielles du Mali, le cas échéant, constater son type et la nature des indicateurs qu'il contient.

La première question **Q1** consistait à la description de la structure financière des entités. Toutes les réponses obtenues sont synonymes (semblables) et se résument ainsi par : les services financier sont composés de (Service contrôle de gestion, Service Audit, Service Comptabilité, Service Logistique, Service Qualité et Sécurité), Service Marketing etc....) tous attachés à la Direction Générale et directement pilotés par le directeur adjoint s'il existe et suivit le Directeur Générale ou pilotés directement par le Directeur Général.

Tableau 1 : Q2-Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entité ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Ce tableau indique que le service de contrôle de gestion existe au sein des grandes entreprises industrielles du Mali à 100%.

Tableau 2 : Q3-Travaillez-vous actuellement avec un tableau de bord ?

Valide	Effectif	Pourcentage		Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%		100,0%	100,0%
Non	0	0,0%		0,0%	00,0%
Manquant	0	0,0%			
Total	16	100,0%			

Source : Donnée d'enquête

Dans la plus part des cas, les cadres interrogés travaillent avec un tableau de bord et chacun a une connaissance et sait l'importance du tableau de bord. Ils affirment aussi travailler souvent avec plusieurs tableaux de bord. Plus de la moitié spécifient que les autres tableaux de bord sont inclus dans un tableau bord appelé tableau de bord opérationnel. Donc nous pouvons dire que les autres sont des sous tableaux de bord. Cela nous amène à dire qu'il y a presque une unanimité concernant l'utilisation et l'avantage du tableau de bord dans les dix grandes entreprises industrielles enquêtées. Les tableaux de bord sont utilisés au niveau du service contrôle de gestion attachée à la direction générale.

Les tableaux de bord sont utilisés au niveau du service contrôle de gestion attachée à la direction générale. (Q4 et Q5). Il n'y a pas de très grande différence entre les tableaux de bord qu'utilisent les entreprises industrielles. Ainsi, dans la plus part des cas les répondants ont indiqué dans chaque réponse que ladite banque dispose des tableaux de bord financier et non financier tous utilisés mais contenus dans un tableau de bord opérationnel, soit 100% des répondants (Q 6). Les gestionnaires travaillent avec ces différents types de tableaux de bord au sein de leurs départements.

Nous avons croisé la question Q7 (dans votre département, travaillez-vous avec un tableau de bord stratégique ou d Scorecard ?) et la question Q7 (dans votre département, travaillez-vous avec un tableau de bord financier ?) pour déterminer l'importance accordée à chaque type. De la sorte, à la question Q7, parmi les 16 répondants, il y a 10 qui ont répondu par non et les 6 autres n'ont donné aucune réponse Q7. Alors nous admettons que :

Les réponses par non, veut-dire qu'il n'y a pas une utilisation en parallèle d'un autre tableau de bord ;

Les réponses nulles (sans réponses) sont insignifiantes.

En ce qui concerne les questions (Q8, Q9 et Q10) ; nos répondants utilisent, en moyenne, cinq indicateurs financiers constitués de sous indicateurs : il s'agit des indicateurs de rentabilité, de liquidité, de solvabilité et de risque ; et cinq indicateurs non financiers constitués aussi de sous indicateurs qui sont : les indicateurs de qualité, de flexibilité, de coût, de temps et de bien entendu. A savoir que la qualité, le temps et la flexibilité sont universellement connus dans le cadre non financier des indicateurs.

La question (Q11) ; pour l'importance donnée aux grandes catégories d'indicateurs (financiers et non financiers) tous les répondants ont validé pour les chiffres (1) qui veut dire important et validé à cent pour cent 100%. Ce qui se traduit que dans les tableaux utilisés par les banques aucun indicateur choisi n'est négligé parce chaque indicateur a un but bien précis.

Les questions (Q12, Q13, Q14, Q15)

Tableau 3 : Q12-Est-ce-que les indicateurs non financiers vous donnent une information utile ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	00,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 4: Q13-Considérez-vous cette information comme stratégique ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	00,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 5: Q14-Est-ce que les indicateurs financiers vous donnent une information utile ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	00,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 6: Q15-Considérez-vous cette information comme stratégique ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	00,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

D'après nos répondants pour ces questions, les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers donnent tous des informations utiles. Des informations qui sont stratégiques.

4.2. Conception et mise en place du tableau de bord

Dans cette sous-section, nous nous appesantissons sur l'expérience des gestionnaires qui ont une relation avec le processus d'implantation et d'activation du tableau de bord. La plupart des contrôleurs de gestion ont pris part au processus de mise en place de leur tableau de bord, même si cela s'est fait souvent avec l'appui d'une entité externe. A préciser évidemment que toutes les entreprises ont toujours eu recours à une expertise externe. En plus, ces mêmes répondants affirment que l'identification des besoins est une étape essentielle à une mise en place réussie du tableau de bord. Cela peut englober un inventaire exhaustif des paramètres à quantifier, un suivi des objectifs fixés dans le plan d'action annuel, des entretiens avec la direction, une discussion avec des opérateurs économiques clients afin d'identifier leurs attentes.

Q10-Quels sont les étapes du processus d'implantation d'un tableau de bord d'une grande entreprise industrielle ?

En voici un rapport compilé de 16 contrôleurs de gestion industriel au Mali, le processus d'implantation d'un tableau de bord d'une entreprise industrielle suit les étapes suivantes :

Il faut comprendre en identifiant. Les principales sources de revenus de l'entreprise industrielle ainsi que toutes leurs dimensions (par produit, par région, par canal de distribution, par représentant, etc.) Les principales sources de coûts de l'entreprise industrielle (coûts fixes, coûts variables et coûts semi-variables) ainsi que toutes leurs dimensions (par produit, par région, par canal de distribution, etc.) Les ressources clés de l'entreprise industrielle ; Les principaux clients et fournisseurs, et bien comprendre leurs attentes ; Comprendre les données opérationnelles de l'entreprise industrielle et « swapper les processus ». Comprendre la chaîne de valeurs de l'entreprise industrielle ; Comprendre les données clés de l'entité s'agit de parler avec les gestionnaires de leurs problématiques et de leurs défis. Définir les objectifs de l'entité en lien avec son budget et ses plans stratégiques : les processus internes et la chaîne de valeurs dans un premier temps, les données clés de l'entreprise en deuxième et troisièmement la disponibilité des données et la forme des systèmes de reporting actuels (on peut aussi penser à modifier les systèmes actuels dans certains cas). Et enfin retenir les indicateurs de performance qui permettront de mesurer l'atteinte des objectifs retenus.

Selon les répondants, les objectifs qui seraient liés à l'implantation de l'outil sont reliés aux besoins de consolidation, de suivi des résultats et de suivi des indicateurs financiers (réalisations budgétaires); le suivi du taux d'engagement et d'investissement (sécurité financière); l'analyse des causes des écarts pour permettre la mise en œuvre à temps des actions correctives (déclencher des alertes) et la prise de décision (interprétation correcte des plans d'action, pertinence de l'information, délais, qualité). Les gestionnaires cherchent, aussi, la motivation et la gestion par objectif permettant l'atteinte des objectifs stratégiques, le pilotage de l'activité et la recherche de la performance (mesure, évaluation, pilotage).

Finalement, au besoin, rendre compte de l'usage et de l'emploi des fonds de l'institution financière et contrat avec les partenaires qu'incitent les gestionnaires à implanter le tableau de bord. Parmi des contrôleurs de gestion qui disent avoir travaillé avec un tableau de bord, l'unanimité (100%) a trouvé le tableau de bord choisi adapté à ses objectifs comme le montre le tableau.

Tableau 7:Q20- Avez- vous trouvé le Tableau de bord choisi adapté à vos objectifs ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	00,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tous les répondants ont répondu par oui quant à la modification du tableau de bord Q 21. Et la question Q22 qui était le pourquoi de la modification ; nous avons obtenu ainsi les renseignements :

En cas de suggestion de nouveaux indicateurs pertinents, il y a lieu de modification, dans ce cas, on les réintègre.

En cas de suggestion d'indicateurs inutiles, il y a lieu de modification, dans ce cas, on les retire. Qu'à cela ne tienne nous pouvons renforcer les réponses par certaines réponses empiriques :

4.3. Implication des utilisateurs

Pour comprendre l'implication des utilisateurs, nous avons élaboré un groupe de questions comprenant des questions semi directives qui ont été presque toutes répondues. Nous avons constaté que 100 % des répondants ont reçu une formation sur le projet. De plus 40 % des gestionnaires ont participé à l'élaboration des indicateurs, dont 30 % ont contribué à la définition des objectifs utiles pour l'implantation du tableau de bord. Ces chiffres nous renseignent sur le niveau d'implication et de formation des répondants qui est moins considérable. Cependant l'implantation du tableau de bord jusqu'à la conception des indicateurs. Exquise, l'idée d'inclure un indicateur non financier comme le respect et l'attente de la clientèle. En voici, respectivement, les tableaux relatifs à ces résultats.

Tableau 8:Q23- Est-ce que vous étiez informé du projet d'implantation du Tableau de bord ? (Par exemple des réunions d'information)

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	100,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 9:Q24- Avez-vous reçu une formation sur le sujet ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 10:Q25- Est-ce que vous êtes informés des objectifs du Tableau de bord ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	11	68,75%	68,75%	68,75%
Non	5	31,25%	31,25%	31,25%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 11 : Q26- Est-ce que vous avez participé à la définition de ces objectifs ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	11	68,75%	68,75%	68,75%
Non	5	31,25%	31,25%	31,25%
Manquant	0	0,0%		
Total	10	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 12:Q27- Est-ce que tous les niveaux hiérarchiques ont pris connaissance de ce projet ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête**Tableau 13:Q28- Est-ce que vous vous sentez impliqué dans ce projet ?**

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête**Tableau 14:Q29- En tant que contrôleur de gestion, directeur financier, gestionnaire, etc. (selon votre fonction) est ce que vous avez participé à l'élaboration des indicateurs ?**

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	10	62,5%	62,5%	62,5%
Non	6	37,5%	37,5%	37,5%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

4.4. Utilisation du tableau de bord

Dans cette partie, nous avons évalué l'interaction des contrôleurs de gestion par rapport à l'utilisation du tableau de bord. Parmi les dix (16) répondants nous avons onze (11) soit 10/16 utilisateurs de tableau de bord comme outil de travail, cinq (5) soit 5/16 ayant confirmé avoir ressenti des difficultés liées à son utilisation. Selon les réponses obtenues, ces difficultés sont liées notamment aux causes suivantes :

Certains objectifs et indicateurs sont mal définis, ce qui rend difficiles l'établissement et l'exploitation de données par le personnel ;

Des systèmes informatiques non intégrés (ou même non informatisés) causent des retards pour la production et la diffusion du tableau de bord (délai à respecter et écarts à expliquer) ;

L'absence de capitalisation d'expérience (la mauvaise compréhension par les utilisateurs et le manque du dialogue rendent le feed-back lent et parfois absent) ;

Une culture marquée par la réticence au changement (la plupart des personnes considèrent le contrôleur de gestion comme un gendarme par méconnaissance de la définition et l'historique du contrôle de gestion) ;

Un excès de croisements entre acteurs ou parties prenantes (chevauchement dans la communication de l'information, respect des délais et explication des écarts constatés) ;

Les commentaires et les analyses des écarts ne sont pas toujours satisfaisants (proposition des mesures correctives, fiabilité et célérité des remontés) ;

Enfin, la difficulté de décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels, cette opération ne se fait pas d'une manière adéquate.

Les gestionnaires interrogés savent qu'ils sont sous contrôle après la mise en place du tableau de bord. De ce fait, ils tiennent à évaluer différemment l'utilité du tableau de bord. Ainsi, ils ont jugé que ce système sert à : Etablir une évaluation ; Dresser un diagnostic ; Réaliser un contrôle de résultats ; Favoriser l'échange entre les niveaux hiérarchiques ; Améliorer un système de mesure de la performance tout en réduisant les coûts.

Autres : Pilotage, rationalisation des coûts, diversion au moment opportun, développement du dialogue de gestion, moyen d'aide à la prise de décision, éclaircissement de vision et clarté des objectifs à atteindre. L'utilité la plus importante semble être l'amélioration du système de mesure de la performance. Ils ont aussi indiqué que le pilotage de la performance constitue un motif majeur de l'utilisation du tableau de bord. A ce niveau nous affirmons que la première hypothèse spécifique de notre recherche est affirmée.

4.5. Impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance

La mesure de l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance constituait notre dernier groupe de questions, visant à vérifier de façon directe notre hypothèse de recherche.

Tous les gestionnaires ont constaté un changement après l'instauration du tableau de bord (en matière de rendement, de l'efficacité et de l'efficience). Comme le montre le tableau ci-dessous, cent pourcent indiquent que le tableau de bord a des effets positifs directs sur les résultats des entreprises industrielles et sur les processus internes (amélioration de la performance des processus internes).

Tableau 15 : Q38- Est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Il semblerait que l'utilisation du tableau de bord engendre des répercussions positives sur les résultats. Ces impacts sont de nature financière et non financière. D'après les répondants, les éléments de résultats qui semblent avoir été influencés sont :

Le chiffre d'affaires : le nombre d'ouverture de compte dans la banque, le nombre de dossiers traités, le prix minute, l'amélioration du chiffre des centres de profits, l'amélioration des rendements, la progression de chiffre d'affaires. La qualité : le changement du processus de clôture de compte dans la banque, l'accélération des délais, la qualité de service, la rationalisation des coûts, la disponibilité de l'information, l'amélioration du produit final, l'amélioration des services rendus, la meilleure organisation. Bref un objectif majeur atteint qui le vouloir des dirigeants obtenus par la satisfaction des clients. La performance : l'atteinte des objectifs fixés ou la réalisation, le développement des ressources, le développement des

engagements, la visibilité sur le rendement quotidien et les résultats financiers, la création de la valeur, la transparence, la vision claire, l'augmentation de la précision et la maîtrise de la gestion, le pilotage éclairé, l'optimisation de la prise de décision, l'efficacité et la prise des actions correctives, la mesure du rendement, la garantie de la coordination de l'ensemble des entités à court terme et l'évaluation des performances. Nous avons constaté aussi que tous des utilisateurs du tableau de bord discutent avec leurs supérieurs hiérarchiques de la performance réalisée, et l'information est véhiculée de même au Conseil d'Administration. Ils partagent ensemble, la même vision de cette performance même s'il y a une divergence d'avis émanant d'un utilisateur par rapport à son supérieur.

Tableau 16 : Q40- Au niveau des processus, est ce qu'il a permis d'améliorer la performance des processus internes ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 17:Q41- Est-ce que vous discutez, en tant qu'utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs (direction générale) de la performance réalisée ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	16	100,0%	100,0%	100,0%
Non	0	0,0%	0,0%	0,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

Tableau 18:Q42- Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux ?

Valide	Effectif	Pourcentage	Pourcentage validé	Pourcentage cumulé
Oui	12	75,0%	75,0%	75,0%
Non	4	25,0%	25,0%	25,0%
Manquant	0	0,0%		
Total	16	100,0%		

Source : Donnée d'enquête

5. Conclusion

Tout d'abord, nous pouvons conclure que les gestionnaires des grandes entreprises industrielles sont imprégnés d'une culture de performance qui influence fortement leurs manières de gérer et décider c'est-à-dire impliquant une bonne gouvernance. Ainsi, ils ont opté pour des outils qui sont adaptés à cette réalité. Étant un outil de gestion et un outil de contrôle, le tableau de bord

est choisi par la plupart des grandes entreprises industrielles pour véhiculer la nouvelle culture et la faire transiter à travers les niveaux hiérarchiques. La particularité de cet outil est qu'il permet le pilotage d'un service, d'une activité ou de toute l'organisation après les résultats des différentes études et recherches déjà conçues. C'est pour cette raison que son lien et son impact perçu sur la performance semblent être conséquents. Notre étude a constitué un prolongement des recherches scientifiques qui ont montré que le contrôle de gestion contribue à l'amélioration de la gouvernance des entreprises en prenant un outil de contrôle de gestion et un élément de facteurs de bonne de gouvernance s'agissant de la relation l'utilisation du tableau de bord et la performance. Dans les recherches précédentes, les chercheurs se sont focalisés sur l'étude de l'utilisation du tableau de bord tels que (Montan et Vincent, 2011 ; Ching et Chan, 2004 ; Kolberg et Elg, 2011 ; Deryl et Ma'amora Taulappa, 2012) et sur le processus de sa mise en œuvre (Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002 ; Basu, Little et Millard, 2009 ; Gangloff et al. 2010 ; Bolivard, Hernandez et Rodriguez, 2010). Bien que certaines de ces études aient examiné l'impact du BSC sur la performance, ils ont limité son rôle à la mesure de la performance au lieu de son amélioration (Walker et Dunn, 2006 ; Radnor et Lovell, 2003 ; Philbin, 2011 ; Marin, 2012). Ainsi, nous avons mis en évidence ce lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance, en nous interrogeant sur les éléments de la performance qui se sont améliorés suite à l'utilisation de l'outil. Un autre apport réalisé de notre étude réside dans le fait que notre recherche est réalisée dans un contexte différent qui est le cas des grandes entreprises industrielles du Mali. Sachant qu'une économie émergente comme l'économie malienne présente des caractéristiques spécifiques, notre étude ouvre la voie à d'autres chercheurs qui pourraient s'intéresser aux pays émergents ou sous-développés. Cette étude apporte donc beaucoup surtout à notre vision de l'emploi des mesures de performance dans le secteur industriel, dans d'autres et d'ailleurs qu'au Mali. Nos résultats indiquent que l'utilisation du tableau de bord semble avoir des effets positifs sur la performance perçue par les répondants. Cet outil de pilotage mis à la disposition des gestionnaires joue un rôle important dans l'atteinte des objectifs escomptés. Nos résultats devraient intéresser les gestionnaires du secteur industriel et d'autres entreprises publiques ou privées soucieux d'améliorer leur gestion. Ils leur permettraient de mieux se servir du tableau de bord pour atteindre la performance souhaitée. En ce qui a trait aux décideurs, ces résultats pourraient les inciter à développer d'autres types de tableaux de bord comme le BSC. Rappelons que ce dernier est considéré, actuellement, comme un outil de pilotage de la performance par excellence. Nos résultats vont permettre aux autres entreprises maliennes qui n'ont pas encore mis en place un tableau de bord, de réfléchir sur l'utilité de cet outil, sur ses avantages et sur les conditions de son implantation, afin que son impact sur la performance soit positif.

Cette étude contribuera à l'approfondissement des connaissances dans le domaine du contrôle de gestion. Cela peut être possible à travers une meilleure compréhension de la manière dont les gestionnaires maliens se servent des outils de gestion pour maîtriser leurs opérations au niveau des grandes industries. Les limites inhérentes à cette recherche sont essentiellement d'ordre méthodologique. Le manque de représentativité et la taille relativement faible de l'échantillon restreint la généralisation des résultats (par exemple au niveau statistique, il est difficile de déterminer si la distribution est normale, d'où le recours aux tests non paramétriques). La caractéristique nominale de la plupart de nos données (questions binaires) a limité nos choix quant aux analyses statistiques à appliquer sur les résultats. Nous avons toutefois tenté de nous servir des questions ouvertes pour cerner, avec plus d'exactitude possible, le point de vue des répondants relatif à un élément de la problématique à tester. Au plan conceptuel, c'est une étude qualitative basée sur des entrevues, il n'a pas eu de contre-vérification de la performance avec les chiffres. C'est ici un effet perçu par rapport aux résultats,

car cet aspect qualitatif peut contenir une certaine subjectivité de la part des répondants qui ont leurs propres visions relatives au tableau de bord. A ajouter aussi que nous avons traité pour les grandes industries dont leur gouvernance est particulière par rapport aux autres entreprises, alors pour les autres il se pourrait que les résultats soient ne pas où être assimilable à nos résultats. Vu le nombre restreint des entreprises choisies, il serait judicieux pour les recherches futures, d'exploiter ce même terrain en intégrant les entreprises les plus importantes. Il convient également, comme voies futures de recherche, de tester nos conclusions sur un échantillon plus large permettant ainsi la généralisation des résultats.

Bibliographie

- Abdoulkarim, I.C. «Composition du conseil d'administration et rémunérations incitatives des dirigeants.» *Management et Avenir*, 2014: 1-5.
- Assiri, A, M Zairi, et R Eid. «Assiri, A., Zairi, M. et Eid, R., 2006. How to profit from the balanced scorecard: An implementation roadmap.» *Industrial Management+ Data Systems*, 2006: 937-952.
- Avele, D SD. «Contrôle de gestion et performance des services publics communaux des villes Camérounaises.» *Centre de recherche en contrôle et comptabilité internationale*, s.d.
- Badreddine, H, M Tarek, et H Sameh. «Gestion des résultats, seuils comptables et gouvernance d'entreprise : le cas des sociétés françaises.» *journals.openedition.org/fcs/2838*, 2018: 1-16.
- Basu, R, C Little, et C Millard. «Case study: A fresh approach of the Balanced Scorecard in the Heathrow TerminalS project.» *Measuring Business Excellence*, 2009: 22-34.
- Baysinger, B, et H Butler. «« Corporate Governance and the Board of Directors : Performance Effects of Changes in Board Composition.» *Journal of Law Economics and Organisations*, 1985: 102-124.
- Bebchuck, L, et J Fried. «Pay without Performance: the unfulfilled Promise of Executive Compensation.» *Harvard University Press*, 2004.
- Ben Slama, F, et A Elhamma. «Le contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité: cas des sociétés marocaines.» 2012: 1-12.
- Berland, N, J-P Ponssard, et O Saulpic. «), « Une typologie des systèmes de contrôle inspire du cadre théorique de Simons »,»,» *cahier du Laboratoire d'économétrie de l'Ecole Polytechnique*, n° 024 (Septembre 2005).
- Bisbe, J, et D Otley. «“The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation”,»,» *Accounting, Organizations and Society*, 2004: 709-738.
- Bolivar, M.P.R, L Hernandez, et D.O Rodriguez. «Implementing the balanced scorecard in public sector agencies An experience in municipal sport services: An experience in municipal sport services.» *Academia*, 2010: 45-116.
- Bouquin, H. *Les fondements du contrôle de gestion*. Paris: Presses universitaires de France, 2011.
- Bouquin, H, et M Fiol. *Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver*. Cahier de recherche du Crefige, 2007.
- Burleau, A, et J Simon C. *Contrôle de gestion*. Découverte collection repère n°227, 1997.
- Busco, C, E Giovannoni, et A Riccaboni. «Globalisation and the international convergence of management accounting”.» *Issues in management accounting*, Prentice Hall, 2007.
- Cappelletti, L, et D Khouatra. «L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales: cas des offices de notaire.» 2009: 109-120 et 122-125.
- Charreaux, G. «Gouvernance et Comptabilité.» *Contrôle de gestion et Audit*, 2009.
- Charreaux, G. «Gouvernance d'entreprise et comptabilité, in Encyclopédie de comptabilité Contrôle de Gestion et Audit.» *Economica*, 2000.

- Chen, J.J, et H Zhang. «The impact of the Corporate Governance Code on Earnings Management: Evidence from Chinese Listed Companies.» *European Financial Management* 20, n° 3 (2014): 596-632.
- Chiapello, E. «Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature.» 1996 : 51-74.
- Cohen, J, G Krishnamoorthy, et A Wright. «The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality.» *Journal of Accounting Literature*, 2004: 87-152.
- Conyon, M-J, et S-I Peck. «Board Control , Remuneratio, Committees, And Top Management.» *Academy of Management journal* 41, n° 2 (1998): 146-157.
- Core, J-E, R-W Holthausen, et D-F Larcker. «Corporate Governance, chief executive officer compensation, and firm performance.» *Journal of Financial Economics*, 1999: 371-406.
- Dechow, P.M, R.G Sloan, et A.P Sweeney. «Causes and Consequences of Earining Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Reinforcement Action by the SEC.» *Contemporary Accounting Research* 13, n° 2 (1996): 1-136.
- Demsetz, H. «The Structure of Ownership and the Theory of the Firm.» *Journal of Law and Economics* 26, n° 2 (1983): 375-390.
- Deryl, N, et T Ma'amora Taulapapa. «Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations.» *The International Journal of Public Sector Management*, 2012: 166-191.
- Donada, C, et G Nogachewsky. «« Le partenariat vertical dans l'industrie aéronautique : vers une configuration de conrtôle adaptée aux évolutions de l'environnement. In : La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité ».» *AFC*, 2008.
- Dreveton, B. «Construire un outil de contrôle de gestion au sein des organisations publiques: une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action.» 2011: 11-24;131,133,135.
- Drucker, P. « The practice of management. New York: Harper et Brothers.» 1954.
- Elmarzougui, A, et E-H Arouri. «Evolution des effets incitatifs des stock-options. Le cas des dirigeants du CAC 40.» *Revue Française de gestion*, 2008: 65-81.
- Faccio, M, et L Lang. «The Ultimate Ownerchip of Western European Corporations.» *Journal of Financial Economics* 65, n° 3 (2002): 365-395.
- Fahlenbrach, R. «Shareholder Rights, Boards and CEO Compensation.» *Review of Financiae*, 2009: 81-113.
- Fahy, M, J Roche, et A Weiner. «Beyond governance. Creating corporate value trough performance, conformance and corporate responsibility.» *John Wiley*, 2005.
- Fernandez, A. *Gouvernance d'entreprise en pratique*. 19 Mars 2020. (accès le Juin 22, 2021).
- Focker, J. «Corporate Governance and Disclosure quality.» *Accounting and Business*, 1992: 111-124.
- Gervais, M. *Contrôle de gestion*. 9. ECONOMICA, 2009.
- Hall, B-J, et J-B Liebman. «Are CEOs Really Paid Like Bureaucrats ?» *Quarterly Journal of Economics*, 1998: 653-691.
- Hamouda, M. «Le bilan des stock-options en France de 1997 à 2003.» *Management et Avenir*, 2010: 149-167.
- Hirigoyen, G, et T Poulain-Rhm. «La politique de stock-options des entreprises familiales cotées : quelques résultats empiriques.» *Finance Contrôle Stratégie*, 2000: 139-167.
- Inamdar, N, R S Kaplan, et K Reynolds. «Applying the baianced scorecard in healthcare provider organization .» *Journal of Healthcare Management*, 2002.
- Jensen, M.C., et W Meckling. «Theory of the Firm : Managerial Behaviour, agency costs and Ownership structure.» *Journal of Financial Economics*, 1976: 305-360.

- Jensen, M-C. «The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems.» *Journal of Finance*, 1993: 831-880.
- Jensen, M-C. «The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems.» *Applied Corporate Finance*, 2010: 43-58.
- Jensen, M-C, et K-J Murphy. «Performance Pay and Top-Management Incentives.» *Journal of Political Economy* 98, n° 2 (1990): 225-264.
- Jensen, M-C, et W-H Meckling. «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure.» *Journal of Financial Economics*, 1976: 305-360.
- Jesen, M, et E Fama. «Separation of Ownership and Control.» *Journal of Law and Economics*, 1983: 301-326.
- Kollberg, B, et M Elg. «The practice of the Balanced Scorecard in health care service.» *International Journal of Productivity and Performance Management*, 2011: 427-455.
- Kong, E. «Analyzing BSC and IC' s usefulness in nonprofit organizations.» *Journal of Intellectual Capital*, 2010: 284-304.
- Langevin, P, et G Naro. «Contrôle et comportements : Présenté à Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion.» *revue de la littérature anglo-saxonne*, 2003.
- Leftwich, R, R Watts, et J Zimmerman. «Voluntary corporate disclosure : the case of interim reporting.» *Journal of Accounting Research*, 1981: 50-77.
- Lionel, P'H. «LE CONTRÔLE DE GESTION SOCIALE : UN LEVIER DE PERFORMANCE RH .» www.gpomag.fr. 17 2015. (accès le 8 19, 2019).
- Marin, J C. «The impact of strategic planning and the balanced scorecard methodology on middle managers' performance in the public sector.» *International Journal of Business and Social Science*, 2012: n/a.
- Marsal, C. «CONTROLE DE GESTION ET GOUVERNANCE COGNITIVE : ETUDE AU SEIN D'UNE BANQUE MUTUALISTE.» Mai 2010: 2.
- Mehran, H. «Executive compensation structure, ownership and firm performance.» *Journal of Financial Economics*, 1995: 163-184.
- Meyssonier, F, et F Rasolofo-Dastler. «Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique: le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat.» 2008: 106-124.
- Montalan, M-A, et B Vincent. «Élaboration d' un balanced scorecard en milieu hospitalier, une recherche-intervention auprès des équipes mobiles de gériatrie.» *Revue française de gestion*, 2011: 93-102.
- Norton, D.P. (1996), et R.S. Kaplan. *Le Tableau de Bord Prospectif*. Edition Organisation, avril 2003, 2003.
- Ouchi, W.G. «A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms.» *Management Science*, 1979: 833-848.
- Plan Comptable Français. s.d.
- Porter, M.E. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*,. New york, 1985.
- Poulain-Rhem, T. «Stock options décisions financières des dirigeants et création de valeur de l'entreprise: le cas français.» *Finance Contrôle Stratégie*, 2003: 79-116.
- Radnor, Z, et B Lovell. «Defining, justifying and implementing the Balanced Scorecard in the National Health Service .» *International Journal of Medical Marketing*, 2003.
- Saenz-Gonzalez, J, et E Garcia-Meca. «Does Corporate Governance Influence Earnings Management in Latin American Markets?» *Journal of Business Ethics* 121, n° 3 (2014): 419-440.

- Seal, WB. «Management accounting and corporate governance : An institutional interpretation of the agency problem.» *Management Research* 17 (2006): 389-408.
- Shleifer, A, et R.W Vishny. «Large Shareholders and Corporate Control.» *Journal of Political Economy* 94, n° 3 (1986): 461-489.
- Shun-Hsing, C, C Yang, et J Shiau. «The application of balanced scorecard in the performance evaluation of higher education.» *The TQM Magazine*, 2006: 190-205.
- Simons, R. «Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal.» *Harvard Business School Press*, 1995.
- Walker, K B, et L M Dunn. «Improving hospital performance and productivity with the balanced scorecard .» *Academy of Health Care Management Journal*, 2006: 85-110.