

L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne  
gouvernance

## L'OBLIGATION DE RENDRE DES COMPTES : ENJEUX DE TRANSPARENCE ET DE BONNE GOUVERNANCE

Par : **SALAOUATCHI Hichem Sofian**

Maître de conférences à EHEC Alger/Chercheur au CREAD

**TAHRI Elalia**

Docteur en Sciences de Gestion,

Université Nice Sophia Antipolis – Laboratoire GRM (EA4711).



**L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

**L'obligation de rendre des comptes :  
Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

Par : **SALAOUATCHI Hichem Sofian**

Maître de conférences à EHEC Alger/Chercheur au CREAD

**TAHRI Elalia**

Docteur en Sciences de Gestion,

Université Nice Sophia Antipolis – Laboratoire GRM (EA4711)

**Résumé :**

L'obligation de rendre des comptes, ou accountability, date du XIII<sup>ème</sup> siècle, mais elle trouve encore sa place dans le mécanisme actuel de gestion des entreprises. La Revue Française de Gestion (RFG) s'en fait d'ailleurs l'écho, dans un numéro spécial (2013/8 - N°237). Ainsi, l'obligation de rendre des comptes devrait être l'un des concepts les plus reconnus dans l'entreprise et c'est dans ce contexte que s'inscrit notre article puisqu'il vise à présenter ledit concept à travers ses objectifs. En d'autres termes, nous nous demandons si l'obligation de rendre des comptes mène à la transparence et à la bonne gouvernance ? Le présent article permet d'explorer une approche quasi inconnue en sciences de gestion.

**Abstract:**

The accountability is an old concept, dating from the 13th century, but still finds its place in the mechanism of corporate governance. The RFG is in fact also echoed in a special issue (2013/8 - N°237). Accountability should be the most recognized phenomena in the company. In this context, this research aims to make a point on the accountability concept, taking into account its various objectives. In other words, the present research attempts to answer the following question : Is the action of the accountability leads to transparency and good governance? The advantage of this article is to allow the exploration of new knowledge approach of accountability.

### **Introduction**

La question de la communication ne date pas d'hier et le temps de la reconnaissance de sa nécessité est aussi ancien que l'avènement de l'Humanité. La communication, même actuellement, s'affiche toujours comme le meilleur moyen de partager des informations, des nouvelles. Et de nos jours, les moyens de communication se trouvent au centre des révolutions, si bien que la divulgation des informations ainsi communiquées est aussi rapide que la vitesse de la lumière ; c'est la raison pour laquelle, l'authenticité, la véracité, la fiabilité et la pertinence des informations communiquées doivent toutes être vérifiées et confirmées afin de ne pas nuire à l'image de celui qui communique.

Pour les entreprises, la communication est placée au centre des débats, et est devenue inséparable du concept de transparence (Mauléon, 2008). Par conséquent, la gestion d'une entité requiert l'application stricte des principes de la bonne gouvernance, et il a été démontré que tel mode de gouvernance ne saurait être assis sans communication, car communication rime avec transparence. Les entreprises d'hier ont été gouvernées avec une grande opacité concernant leur stratégie, leur gestion et leur mécanisme général de fonctionnement (Rhodes & Keogan 2005), mais, actuellement, on prône la transparence, on exige le « rendu des comptes ».

Ainsi, le fait de rendre des comptes est assimilé à la transparence, et transparence est inséparable de la performance organisationnelle, atteinte de ses objectifs financiers par l'entreprise. C'est un nouveau mécanisme de bonne gouvernance, car c'est à travers la

communication des comptes que les actionnaires, les investisseurs ainsi que les partenaires, jugent la performance financière de l'entreprise, et en déduit le mécanisme de gouvernance des managers.

La mise en place d'un système de communication et de transparence par le fait de rendre des comptes permettrait ainsi, du côté organisationnel, d'éviter les « mauvaises gouvernances », tout simplement, tout est dit, rien n'est caché, et tout le monde est apte à juger. En définitive, ce rendu de comptes est l'équivalent d'une logique d'accountability telle que l'entend Reverdy (2011).

Pour définir le sens de l'obligation à rendre des comptes, un parallèle peut être établi entre un acteur et un forum, car face à un auditoire, un acteur ne peut pas éluder les interrogations formulées : il est dans l'obligation de s'expliquer et de justifier ses actes. De cette manière, l'obligation de rendre des comptes se traduit dans un certain formalisme

### **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

des échanges. En outre, elle peut être l'œuvre d'une volonté propre à une entité pour faire valoir performance ou justification.

L'obligation de rendre des comptes ou accountability a été initiée dans le domaine de l'éducation (les écoles, les professeurs) (Dumez, 2008). Mais force est de constater que cette obligation ne couvre pas ce seul domaine, elle couvre aussi de nombreux secteurs si on ne cite que le secteur social, environnemental ou de l'éthique. De nos jours, elle trouve encore aussi sa place dans le mécanisme de gestion des entités.

Quel que soit son volet d'intervention, il est constaté que l'obligation de rendre des comptes se soucie essentiellement de la pérennité de l'entité et de la continuité de son exploitation, et de la protection de tierces personnes contre toutes possibilités de malversations dans la gestion de l'entité. En outre, le fait de rendre des comptes ne peut aller que dans le sens du « bien être » d'une entité et de ses membres, et ne peuvent être que la transposition externe des rouages internes de ladite entité.

Ainsi, la problématique qui se pose consiste à s'interroger sur l'objectivité de rendre des comptes, à savoir si cette action mène par évidence à la transparence et à la bonne gouvernance, compte tenu des diverses fonctions de l'entreprise (finance, marketing, ressources humaines, système d'information, contrôle, achats et approvisionnements, etc.) ? Pour répondre à cette question, trois axes de travail vont être adoptés : le premier va tenter de clarifier le concept de l'obligation de rendre des comptes, le second va se pencher sur ses objectifs et, enfin, le troisième va s'interroger sur la possibilité ou non de transparence et de bonne gouvernance voulues par l'obligation de rendre des comptes.

#### **I - Clarification du concept d'obligation de rendre des comptes ou accountability**

Globalement, en matière d'obligation de rendre des comptes ou accountability, on s'attend à ce que tout individu ou toute institution apporte des justifications à ses actes à toute personne ou institution. Quelques précisions s'imposent. Ce concept n'est envisageable que dans deux cas à savoir : rendre des comptes de manière responsable à toute personne ou institution à qui nous accordons une légitimité ou des attentes (Ebrahim, 2003) et expliquer de manière simple, précise et intelligible une action.

Par exemple, dans l'exercice de son action de marketing, l'entreprise se trouve dans l'obligation de rendre compte des composants réels des produits qu'elle propose aux consommateurs. Au lendemain de

### L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance

L'avènement du concept de développement durable, associé au marketing vert, les consommateurs sont, de nos jours, de plus en plus attirés et intéressés par des produits « BIO ». C'est pourquoi un grand nombre d'entreprises utilise cela en guise de publicité. Mais derrière cette utilisation du marketing en matière de développement durable, l'entreprise doit « rendre compte » des composants réels des produits afin d'éviter de diffuser des « qualifications gratuites et sans preuves vérifiables ». Le droit des consommateurs doit exiger la pleine application de cette obligation de rendre des comptes par l'entreprise.

Cette obligation peut intéresser aussi les salariés dans la mesure où ils font partie intégrante d'une entreprise et en sont les moteurs en matière de productivité. Ainsi, leur donner un droit d'accès aux comptes (visualisation du chiffre d'affaires) leur permettrait de se situer dans le marché du travail et d'évaluer leur niveau de compétences.

Aussi, par l'obligation de rendre des comptes, les dirigeants, les leaders et les managers, auxquels il a été confié des missions, sont libres dans la détermination de leur stratégie. Cependant, ils doivent toutefois exposer les résultats de leur choix stratégique et de l'atteinte de leurs objectifs. On retrouve cette démarche lors de l'établissement et de la présentation des états financiers (bilans, comptes de résultat, tableaux des flux de trésorerie et tableaux de variations de capitaux propres) auxquels sont ajoutées des explications en matière de stratégie, d'opérations et de futurs projets ou perspectives (McKernan & Kosmala, 2004, p.342). Car les chiffres sont le reflet des ressources d'une entreprise et en indiquent sa valeur. Cependant, seuls, ils ne donnent aucune explication quant au travail accompli et surtout dans quel but. Les accompagner de mots, c'est les légèrer et leur donner un sens.

L'obligation de rendre compte a aussi été mise en place dans le but de répondre aux principes de développement durable, un concept qui se trouve actuellement au centre des préoccupations. En effet, développement durable signifie utilisation rationnelle des ressources. Il existe de nos jours plusieurs entreprises qui exploitent les ressources naturelles, et le concept de développement durable veut que l'exploitation de l'entreprise ne compromette pas la pérennité de la ressource en question, et qu'une contre partie « équitable » de l'exploitation soit versée aux populations avoisinant le centre d'exploitation.

Afin de s'assurer que les activités envisagées par l'entreprise soient conformes aux normes environnementales, celle-ci sera assujettie, avant

### **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

tout commencement d'activités, à une obligation de rendre des comptes des impacts de son activité sur l'environnement, communément appelée : « L'étude d'impact environnemental ». En effet, une étude d'impact environnemental est une étude technique du projet d'investissement d'une entreprise, qui vise à apprécier les risques et dégâts environnementaux engendrés par la mise en application du projet, et les mesures alternatives qui seront prises par l'entreprise en vue de minimiser ces dégâts.

Les résultats ou comptes rendus de telles études seront rendus publics, pour que tout un chacun, responsable de la préservation de l'environnement, prenne conscience des impacts d'une telle activité dans telle région. Et notons que si les dégâts affichés par le compte rendu en question sont majeurs, l'activité envisagée n'obtiendra pas autorisation d'exercice de la part de l'autorité compétente.

En résumé, l'obligation de rendre des comptes s'affiche, comme légitime et couvre de nombreux secteurs. D'ailleurs, dans un contexte organisationnel, la légitimité est rencontrée lorsqu'il y a une démarche définie d'échanges de ressources dans un but précis entre deux acteurs. Cela dit, lorsqu'à une personne est assignée la fonction d'exercer une mission, il lui est généralement accordée une large autonomie mais en contre partie de l'obligation de rendre des comptes.

#### **II - Les objectifs devolus par le rendu de comptes**

De nos jours, le « rendu des comptes » est devenu le « must » des entreprises. Aussi, de par l'obligation de rendre des comptes, les objectifs fixés par l'entreprise dans l'accomplissement de cette obligation doivent recouvrir et prendre en compte toutes les parties prenantes (stakeholders et autres partenaires de l'entreprise) et tous les domaines d'intervention de l'entreprise (les missions de l'entreprise peuvent être regroupées en trois catégories bien distinctes : les missions publicité-marketing-communication, la gestion financière et la gestion des ressources humaines). En effet, l'obligation de rendre des comptes ne se limite pas aux partenaires et aux collaborateurs externes de l'entreprise (consommateurs, clients et bailleurs de fonds), vu que cette dernière entretient aussi des relations fortes avec ses collaborateurs internes, comme le personnel, les ressources humaines (salariés, actionnaires ...). Par voie de conséquence, la mise en place de l'obligation de rendre des comptes est motivée par un grand nombre d'objectifs tels que, notamment, la transparence dans la gestion financière et organisationnelle, et la soumission aux principes de bonne gouvernance dans le domaine de la gestion (six indicateurs

## **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

de mesure de la « bonne gouvernance » reconnus mondialement sont : la possibilité de s'exprimer et l'obligation de rendre des comptes ; la stabilité politique et l'absence de violence ; l'efficacité du gouvernement ; la qualité de la réglementation ; l'État de droit et le contrôle de la corruption). En ce qui concerne le marketing et la communication, l'obligation de rendre des comptes rejoint l'idée d'information des consommateurs.

### **II-1- Une idée de transparence**

La transparence signifie information de tous les processus de gestion et de fonctionnement d'une entreprise. Aussi, est transparente une entité dont les modalités de gestion ne présentent pas de zones floues, qui puissent signifier illégalités ou malversations (Colson, 2004). Tel est le premier objectif de la mise en place de l'obligation de rendre des comptes ; l'accomplissement de cette obligation permet de faire preuve de transparence grâce aux informations ainsi dévoilées.

En effet, la transparence ainsi établie par l'obligation de rendre des comptes est un élément essentiel et incontournable de la gestion et de la performance de l'entreprise. Et force est aussi de constater que dans les relations avec les partenaires internes ou externes, et dans le cadre de l'accomplissement de toutes ses fonctions, le fait de rendre des comptes est toujours signe d'authenticité et de transparence dans les affaires (Roberts, 2009).

C'est ainsi par exemple, qu'en communiquant à ses salariés le chiffre d'affaires annuel, l'entreprise encourage ses salariés à être encore plus performants, car la transparence fait naturellement naître un sentiment d'appartenance et, donc, la prise en compte des objectifs de l'entreprise comme les siens par les salariés.

De même, en communiquant le contenu intégral de ses produits aux consommateurs, l'entreprise gagne leur confiance ; cela peut insuffler un processus de fidélisation de la clientèle.

En ce sens, la transparence peut aussi bien être un moyen qu'un objectif de l'obligation de rendre des comptes. En tant qu'objectif de l'obligation de rendre compte, il a été précédemment démontré que, par l'exercice de l'obligation de rendre compte, l'entreprise sera vue comme transparente. Mais dans le cas où la transparence est un moyen de l'obligation de rendre compte, il convient de démontrer que l'obligation de rendre compte doit être exercée d'une manière transparente. Et en combinant les deux idées, on parvient à l'idée selon laquelle : l'obligation de rendre des comptes doit être exercée en toute transparence pour qu'elle conduise effectivement à la transparence de l'entité.

### **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

Et devant cette « obligation » de communication des résultats, il est constaté que, de nos jours, la communication n'est plus un moyen d'aboutir à une gestion transparente, comme le veut son essence, mais est plutôt un argument publicitaire. Les grandes entreprises de nos jours « exploitent » cette obligation légale de communication des résultats.

Les résultats et autres informations communiqués ne sont désormais plus fiables, et il est faux de juger une entreprise sur la seule base de ses déclarations publiques. Communication n'équivaut point transparence !

On peut citer par exemple le cas du Groupe ENRON, le sujet qui a fait couler beaucoup d'encre. Une grande entreprise qui a fait la promesse de s'engager dans la voie de la transparence, principalement par la communication publique de ses résultats. Ceux qui se sont fiés à ces communications ont réalisé lors de l'effondrement de la société que ces résultats communiqués regorgeaient de la « mauvaise transparence », des irrégularités qui étaient non divulgués.

Le deuxième exemple est l'entreprise Vivendi, qui comme ENRON, a fait le « pari de la transparence », a régulièrement communiqué ses résultats, mais qui a aussi fortement déçu.

L'étude de ces deux cas viennent conforter l'affirmation de Paul Valéry selon laquelle : « Il n'y a peut-être pas d'erreur plus grande, quoique plus inévitable, que de juger les hommes sur les résultats ». Il faut juger les entreprises par leurs comptes rendus, alors que les juger par les comptes rendus peut conduire à des erreurs fatales.

L'effondrement et la déception publique causée par ces deux grandes entreprises ont fait que la communication, de nos jours, a perdu sa crédibilité. Que l'obligation légale de rendre des comptes peut beau se tenir, mais cela ne sert plus à la transparence.

Malgré cette obligation de communication, les managers des grandes entreprises conservent des domaines non dits, non révélés. Si bien que communiquer ses résultats ne sont plus vraiment un moyen de détection des mauvaises gouvernances, des irrégularités. En d'autres termes, il est vrai d'affirmer que les entreprises qui communiquent le plus sont celles qui sont aussi les plus opaques.

Et dans le domaine de la bonne gouvernance environnementale, il est constaté que les dispositions légales ne trouvent pas encore leur pleine application, surtout dans les pays sous développés qui trouvent souvent leurs ressources exploitées, sans qu'aucune contre partie ne leur soit délivrée. Certains de ces pays d'exploitation n'ont pas encore la motivation de protéger leurs ressources.

## **II-2- Une politique de bonne gouvernance**

Le deuxième objectif de l'instauration de l'obligation de rendre des comptes est d'aboutir à un système de bonne gouvernance (bonne gouvernance de la relation avec les partenaires, les clients et les consommateurs, les salariés et les actionnaires). En outre, la gouvernance n'implique pas uniquement la gouvernance des moyens financiers, mais aussi celle des relations humaines et inter entreprises (Charreaux, 1997, p.31).

En effet, le concept de gouvernance est un nom dérivé du verbe gouverner, diriger et gérer. Il est possible d'élargir le verbe gérer au secteur de l'entreprise, de l'association ou de toute autre entité. La bonne gouvernance, dans le domaine des sciences politiques, signifie : « Gérer un Etat avec efficacité », mais cela peut être transcrit au niveau des particules composant cet Etat, dont notamment les entreprises, les associations, etc., et conserve son sens : « Gérer avec efficacité ».

Notons que toute entité a un but et un objectif, et c'est sa raison d'être même. Les entreprises ayant un but lucratif ont pour objectif de réaliser des profits, comme les associations et autres groupements dotés d'une personnalité juridique n'ayant pas de but lucratif qui présentent aussi des objectifs (on peut par exemple citer la réalisation d'aides humanitaires, la mise en œuvre d'actions environnementales, etc ...). Et une bonne gouvernance les conduirait vers la réalisation de ces objectifs ; puisque l'entité doit rendre publiquement des comptes, il sera plus incité à gérer efficacement :

- ses moyens humains
- ses moyens financiers
- ses matériaux et infrastructures,
- ses relations avec ses partenaires.

Si l'accomplissement de l'obligation de rendre des comptes est un signe de bonne gestion d'une entité, cela signifie que l'obligation de rendre des comptes rime avec efficacité (Dumez, 2008). Si tous les moyens et l'ensemble des relations de l'entreprise sont bien gérés, cela ne peut conduire qu'à son efficacité. C'est ainsi que l'obligation de rendre des comptes favorise une gestion efficace, communément appelée « bonne gouvernance ».

En somme, on peut affirmer que de nombreuses activités peuvent être assignées à une entreprise au cours de son existence. La pratique

### **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

de l'obligation de rendre des comptes est un moyen efficace pour elle d'aboutir au concept de transparence et de bonne gestion des moyens financiers et humains, deux voies nécessaires à la réalisation de ses objectifs et à son efficacité.

On exige des dirigeants d'une entité la communication des moindres détails de sa gouvernance ; mais est-ce que cela conduirait vraiment à la transparence et à la performance recherchées par l'esprit de cette obligation légale ? On exige que les informations sur les produits soient communiquées aux consommateurs, mais le contrôle du contenu de ces informations est-il effectif ? On exige de communiquer aux clients les risques dans leurs actions, cela est-il suffisamment accompli ? Autant de questions qui trouveront leurs réponses dans la troisième partie.

Des questionnements subsistent : la communication d'entreprise matérialisée par l'obligation de rendre des comptes signifie-t-elle réellement transparence et bonne gouvernance ? En d'autres termes, peut-on affirmer qu'une entreprise est transparente de par ses communications publiques ? Peut-on déduire des communications d'une entreprise la réalité de ses rouages internes ?

### **III - La transparence et la bonne gouvernance voulues par l'obligation de rendre des comptes sont-elles impossibles ?**

Au lendemain de la globalisation, la concurrence est encore plus accentuée et les entreprises qui veulent réussir, doivent se démarquer des autres et être uniques, en proposant des produits uniques et spécifiques et en adoptant des stratégies personnelles (Chesnais, 1994). Dans le langage économique, ce processus de globalisation se traduit par l'internationalisation de tous les échanges ainsi que les transactions y afférentes. Elle est ainsi en corrélation étroite avec la libéralisation des échanges, emportant une intégration économique, c'est-à-dire une sorte d'adhésion aux normes d'échanges mondiales. Cette libéralisation des échanges fait que non seulement les biens et les services, mais aussi les capitaux, les hommes, les idéaux et les technologies, circulent librement sur le grand marché mondial, ce qui rend les différents pays du monde interdépendants entre eux dans le processus de production et de commercialisation (Levet, 1994).

Les pays sont de plus en plus interdépendants, et les barrières sont de plus en plus effacées, ce qui fait que le développement d'un pays dépend de celui des autres ; l'autonomie est donc de plus en plus abandonnée. Cela implique que, dans le système actuel, la concurrence se joue

### **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

désormais à un niveau international, ce qui force les entreprises à adopter des stratégies uniques, afin de s'imposer sur ce grand marché mondial et de renforcer leurs positions. Dans cette logique, une entreprise a un immense intérêt à ne pas dévoiler sa stratégie, tout simplement pour ne pas se la voir empruntée par des concurrents. Aussi, une entreprise qui est impliquée dans le jeu de la concurrence, et qui tient à garder la place de leader dans son domaine ne peut pas tout dévoiler et être entièrement transparente (Jean-Christophe Duhamel et al., 2009).

Cette hypothèse peut être valablement démontrée dans des scènes de la vie courante, qui peuvent être transposées au secteur de l'entreprise.

Par exemple, aux échecs, il s'agit de se faire concurrencer deux stratégies différentes. Il semble impossible, au risque de perdre le jeu, que l'adversaire dévoile sa stratégie d'organisation et ses objectifs à son partenaire. Cet exemple peut s'appliquer à une entreprise, puisque l'écoulement des services et des produits s'inscrit dans le jeu de la concurrence.

Dans le domaine militaire, il est inimaginable, au risque de perdre la guerre, que le général communique à ses ennemis ses plans tactiques.

Ainsi, l'entreprise ne peut pas être entièrement transparente au risque de désavantager sa propre position et de se mettre en péril. Il est certain que la communication intégrale de la composition d'un produit exposerait l'entreprise à la contrefaçon. Il en est de même pour les industries manufacturières, car la communication de la liste exhaustive des rebuts destinés à être recyclés (une obligation aujourd'hui énoncée par plusieurs dispositions légales dans les pays développés) mettrait les concurrents dans la possibilité de déduire les matières premières utilisées. Contrairement aux pays sous-développés où on trouve souvent leurs ressources exploitées, sans qu'aucune contre partie ne leur soit délivrée. Certains Etats de ces pays d'exploitation n'ont pas encore la motivation de protéger ses ressources.

Par conséquent, une entreprise qui veut fonctionner efficacement est une entreprise qui n'opte pas pour la transparence totale car elle est incompatible avec une bonne gouvernance. Dans ce contexte épineux, ce sont surtout les mauvaises pratiques qui appellent à l'opacité. En d'autres termes, un établissement qui n'ose pas rendre des comptes d'une manière transparente est souvent un établissement qui regorge, dans son système de pratiques, de mauvaise gouvernance.

### **L'obligation de rendre des comptes : Enjeux de transparence et de bonne gouvernance**

Force est de constater qu'il en est de même pour les autres entités ; que l'entité soit une association ou un organisme non gouvernemental, il s'avère toujours impossible de dévoiler l'intégralité du système de fonctionnement, ne serait-ce que pour la protection des informations confidentielles de l'entreprise. Ce respect de la confidentialité doit être motivé par « le droit au secret », et doit même constituer une exception légale à l'obligation de rendre des comptes.

Même si la mise en application de l'obligation de rendre des comptes présente de multiples avantages, c'est toutefois une méthode qui présente des limites pratiques, dont essentiellement :

- Les difficultés d'application pratique des dispositions légales théoriques, ce qui signifie qu'on constate un certain écart entre la théorie et les applications effectives ;

- Le « droit au secret » des entités. En d'autres termes, les grandes entités de nos jours décident de ne pas dévoiler certaines informations qu'elles jugent confidentielles ; alors que telles informations peuvent être déterminantes pour les personnes créancières de l'obligation de rendre des comptes.

### **Conclusion**

Le présent article traite du paradoxe entre l'obligation de rendre des comptes, le concept de transparence et la bonne gouvernance. Tout d'abord, il n'est pas vrai que l'on peut dégager, par les informations véhiculées par une entreprise, sa transparence ; une entreprise qui communique régulièrement ses résultats, ses engagements environnementaux, qui dévoile publiquement une partie de sa gestion marketing et qui entretient des relations des plus harmonieuses avec sa clientèle n'est pas forcément une entreprise des plus transparentes.

Ensuite, la transparence est un concept inatteignable, que ce soit par la communication d'entreprise ou d'autres moyens. Il est impossible qu'une entreprise performante qui subit le jeu de la concurrence, soit totalement transparente. De ce fait, seul l'essentiel des informations doit être porté à la connaissance du public et des personnes intéressées par l'entité. En outre, selon Roberts (2009), la transparence n'est pas toujours possible parce que celui qui doit rendre des comptes ne peut pas toujours traduire ses actions et ses motifs en mots et en nombres.

Enfin, malgré cette obligation de rendu des comptes, les managers des grandes entreprises conservent des domaines non dits, non révélés. Si bien que communiquer ses résultats n'est plus vraiment un moyen de détection de mauvaise gouvernance ou d'illégalités. En d'autres termes, il est possible d'affirmer que les entreprises qui communiquent le plus sont celles qui sont aussi les plus opaques. En prenant l'exemple du domaine de la bonne gouvernance environnementale, il est constaté que les dispositions légales ne trouvent pas encore leur pleine application, surtout dans les pays sous-développés dont leurs ressources sont souvent exploitées par des entreprises étrangères, sans qu'aucune contre partie ne leur soit délivrée. Quelques Etats de ces pays d'exploitation n'ont pas encore la motivation de protéger leurs ressources.

Dans le prolongement du présent travail, il serait intéressant de mener une enquête empirique approfondie qui pourrait déboucher sur une discussion quant aux propositions qui ont été formulées dans le précédent développement. Cette étude pourrait peut être conduire à un enrichissement de la thématique en question.

**Références Bibliographiques :**

Charreaux, G, « Vers une théorie du gouvernement des entreprises ». In *Le gouvernement des entreprises* (Charreaux, G.), Economica, Paris, 1997, p.396.

Chesnais, F, « La mondialisation du capital », Paris, Syros DL, 1994, p.286.

Colson, A, « Gérer la tension entre secret et transparence les cas analogues de la négociation et de l'entreprise », *Revue Française de Gestion*, vol. 6, n° 153, 2004, p. 87-99.

Duhamel, J.C. et al., « La transparence : outil de conciliation de la finance et du management », *Revue Française de Gestion*, vol. 8, n° 198-199, 2008, p.59-75.

Dumez, H, « De l'obligation de rendre des comptes ou accountability ». In *Rendre des comptes : nouvelle exigence sociétale* (Dumez, H.), Dalloz, Paris, 2008, p.149.

Ebrahim, A, « Accountability in practice: mechanisms for NGOs », *World Development*, vol. 31, n° 5, 2003, p. 813-829.

Levet, J. L, « La révolution des pouvoirs : les patriotismes économiques à l'épreuve de la mondialisation », Paris, Économica, 1992, p.217.

Mauléon, F, « Les obligations réglementaires en matière de communication extra financière des entreprises : La gestion des risques de contentieux par la transparence ». *Vie & Sciences de l'Entreprise*, vol. 2, n° 179-180, 2008, p.44-61.

Mckernan, J. F., Kosmala, K, « Accounting, love and justice », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, n° 3, 2004, p.327-360.

Reverdy, T, « L'accountability à l'épreuve des incertitudes : le mandat des acheteurs d'énergie », *Sociologie du Travail*, n°53, 2011, p. 388-407.

Rhodes, M. L., Keogan, J. F, « Strategic choice in the non-profit sector: Modelling the dimensions of strategy », *Irish Journal of Management*, vol. 26, n° 1, 2005, p.122-135.

Roberts, J, « No one is perfect: the limits of transparency and an ethic for l'intelligent accountability », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 8, 2009, p.401-476.