

La contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : échantillon des entreprises algériennes

The contribution of management control in improving corporate governance: sample of Algerian companies

IKHLEF Ilham

¹ école supérieure de commerce-kolea, laboratoire des réformes économiques, développement et stratégies d'intégration en économie mondiale - REDSIEM-(Algérie),
etd_iikhlef@esc-alger.dz

Reçu le:02/05/2022

Accepté le:06/06/2022

Publié le:15/07/2022

.....
Résumé :

Cet article à pour objectif d'analyser l'impact du contrôle de gestion sur l'amélioration de la performance d'entreprise et d'identifier la contribution de cet impact sur l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ; les données ont été collectées à l'aide d'un questionnaire distribuée auprès des contrôleurs de gestion, directeurs générales et responsables financiers de différentes entreprises de notre échantillon. Nos résultats indiquent que l'amélioration du contrôle de gestion sur la performance semble avoir des effets positifs sur la gouvernance d'entreprise : assure la convergence des buts, apporte aux membres du conseil d'administration des informations essentielles à la prise de décisions, disposition d'un outil de veille et de surveillance en termes de gestion globale.

Mots-clés : contrôle de gestion; gouvernance d'entreprise; performance d'entreprise; tableau de bord prospectif ; pilotage.

Abstract:

The objective of this article is to analyse the impact of management control on the improvement of corporate performance and to identify the contribution of this impact on the improvement of corporate governance the data were collected using a questionnaire distributed to the management controllers, general managers and financial managers of the various companies in our sample. Our results indicate that improving management control over performance seems to have positive effects on governance: ensures the convergence of goals, provides board members with information essential to decision-making, provision of a monitoring and surveillance tool in terms of overall management

Keywords: management control; corporate governance; business performance; prospective dashboard; steering.

1. Introduction:

Conformément à l'émergence de la gouvernance d'entreprise, la performance des entreprises ne se limite pas à sa dimension financière ; elle devient globale (Berland, 2007, p. 03) où la prise en compte des dimensions sociales et environnementales constitue désormais une préoccupation cruciale au sein des entreprises ainsi que la manière. Dont elles se conduisent et la gestion des relations avec l'ensemble des parties prenantes (Christophe, 2004, p. 36) ; ces parties prenantes a bien entendu ont des attentes directes distinctes vis-à-vis des entreprises et leur réclament des informations spécifiques (Clarke, 1988, p. 186), dans lequel on trouve (Claud Alazard, 2010, p. 410):

- Avec l'entreprise managériale, le propriétaire actionnaire souhaite contrôler les résultats du gestionnaire et éventuellement orienter ses actions en fonction de ses propres objectifs qui ne sont pas nécessairement ceux du gestionnaire. Le contrôle de gestion peut alors être élaboré et utilisé comme un outil de mesure des performances, base de dialogue et de négociations entre ces deux acteurs.
- De même, dans les relations d'agence, donc de délégation de pouvoir et de responsabilité à l'intérieur de l'organisation, des outils du contrôle de gestion peuvent être des systèmes d'information assurant le suivi des actions mandatées et le contrôle de leurs résultats.

De ce fait le contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans la mise en œuvre d'une gouvernance efficace et adaptée au contexte économique environnemental et social (Laverty, 2005, p. 05) d'une part et, dans la réalisation de ces doubles objectifs : assurer la pérennité de la firme, et maximiser la performance de cette dernière au regard principalement des critères définis par les apporteurs de capitaux ; d'après Henri Bouquin le contrôle de gestion recouvre des dispositifs d'aide au pilotage et à la délégation, (Bouquin, 2006, p. 24), cela permet de répondre aux enjeux du gouvernance d'entreprise .

Après avoir apportées les précisions précédentes nous tenterons d'approcher la question suivante: « **comment le contrôle de gestion peut-il contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise ?** » Pour répondre à cette question, nous tenterons de mettre en valeur une hypothèse de travail comme moyens d'orientation et de conduite de notre travail de recherche: « **Le contrôle de gestion peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'amélioration de la performance de l'entreprise** »; l'objectif de cet article est de savoir comment le contrôle de gestion peut contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise par l'analyse de l'impact du contrôle de gestion sur l'amélioration de la performance d'entreprise et voir à quel point cet impact contribue à améliorer la gouvernance d'entreprise; Dans ce contexte des nombreuses études antérieures a traité la relation entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise et a montré le rôle important qui joue le contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, dont les études suivantes:

En 2005: article publié par l'auteur *Jacques Laverty* « *contrôle de gestion et gouvernance* » l'auteur considère la gouvernance de l'entreprise comme un système de contrôle de la gestion de l'entreprise et il s'intéresse à un seul contrôle interne de gestion et plus particulièrement aux missions de la fonction contrôle de gestion concourant à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à partir d'une explication et représentation de ces missions l'auteur conclure que le contrôleur de gestion joue un rôle déterminant dans la

mise en œuvre d'une gouvernance efficace et adaptée au contexte économique environnemental et social.

En 2010: Yam Quemener article publié s'intitule « **contrôle de gestion et gouvernance : des espaces pour penser** », L'auteur a contribué par cet article à créer des espaces de pensée entre contrôle de gestion et gouvernance. D'une part, à partir d'une analyse de l'approche classique de gestion selon laquelle la gouvernance et le contrôle de gestion sont un espace de décision, d'autre part. Selon sa vision le contrôle de gestion et gouvernance aussi un espace d'action reposent sur des enjeux plus cognitifs liés à l'apprentissage et l'innovation, ainsi il montre que la définition du système de contrôle de gestion est bien l'un des domaines de la gouvernance.

En 2012: Azzouz Elhama , Fatma Ben Slama « **le contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises et la rentabilité : cas des sociétés marocaines** », Les auteurs tentent de répondre à la question de contrôle de gestion comme mécanisme alternatif pouvant résoudre les problèmes d'agence à partir d'une étude empirique réalisée auprès de 62 entreprises installées au Maroc, en étudiant la relation entre la rentabilité (variable dépendante) et suivi budgétaire et évaluation budgétaire ;; (variable indépendante) ,ils ont trouvé que 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 alors que 50% des entreprises enquêtées ont un système de rémunération axé sur l'atteinte des objectifs budgétaires. Ce système contribue significativement à l'amélioration de la rentabilité et donc il répond aux soucis de la bonne gouvernance des entreprises.

2. cadre conceptuel de l'étude :

2.1 Le pilotage de la performance d'entreprise

Le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion (Claud Alazard, 2010, p. 23) ; Cette démarche se fonde sur des estimations et simulations suivies par un processus de contrôle ; la conception du système de contrôle peut être décrite comme composée de deux systèmes (Charreaux, 1998, p. 48) :

- Un système d'incitation qui permet accroître la motivation des responsables et à créer davantage dans les entreprises (Löning Hélène, 2008, p. 25) ; Le contrôle de gestion intervient dans ce système aussi bien dans les mesures de contrôle (suivi des écarts budgétaires) que dans les mesures d'incitation (rémunération des dirigeants en fonction de leurs résultats) en s'inscrivant dans une logique de gouvernance d'entreprise (Elhamma, 2012, p. 04).
- Un système d'évaluation et de mesure de la performance d'après Renard et Nussbaumer la performance de l'entreprise dépend essentiellement de la maîtrise et de l'optimisation du fonctionnement interne. Le contrôle de gestion constitue alors un ensemble de contrôle financier reposant sur un système d'information comptable, il coordonne et assure la convergence des buts à travers deux outils : la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire (Renard, 2001, p. 08).

Donc le pilotage de la performance est atteint grâce aux calculs des coûts et élaboration des budgets sachant que ces deux outils ont un aspect complètement financier ; les managers s'efforcent d'utiliser d'autres outils qui prennent en compte aussi les variables non financières comme la balance scorecard qui « constitue l'outil incontournable du contrôle de gestion en termes de pilotage et de mesure de la performance d'entreprise » en résumé on peut mettre le contrôle de gestion dans une démarche de pilotage d'entreprise .

2.2. L'amélioration de la performance de l'entreprise :

Le concept de la performance a évolué pour devenir un concept global et complet et d'un caractère multidimensionnel qui a obligé l'organisation à chercher d'améliorer et de mesurer sa performance à plus grande échelle et d'une manière qui réponde aux besoins de toutes les parties prenantes et qui satisfaisait tous leurs intérêts ; conformément à la principale finalité de la gouvernance qui est « maximiser l'efficacité, la performance ou la valeur de l'entreprise » (Depret, 2004, p. 03); où le contrôleur de gestion participe activement à la réalisation de cette finalité par l'identification et la mise en œuvre des actions d'amélioration des performances: « il contribue à élever le niveau de performance en apportant aux opérationnels les méthodologies appropriées les systèmes de mesure des résultats , il pilote l'identification et la suppression des activités sans valeurs ajoutées de même qu'il structure le pilotage stratégique par la maîtrise des relations de cause à effets » (Lavery, 2005, p. 04) .

Dans l'environnement concurrentiel actuel, il apparaît que pour être performant, l'entreprise doit non seulement rester efficace (le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés.) mais doit également tendre à devenir de plus en plus efficace (Maranzana, 2009, p. 66) (l'efficacité exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre); c'est ce que nous cherchons à réaliser par le mécanisme de la gouvernance et, plus généralement, par un système de gouvernance (Charreaux, 2004, p. 03), l'ensemble des théories dominantes des études et réflexions sur la gouvernance des entreprises s'inscrit dans la perspective de l'efficacité; Les recherches sur ce thème sont généralement centrées sur l'étude de mécanismes susceptibles d'améliorer l'efficacité de l'entreprise à travers la création et la répartition du maximum de valeur permettant d'assurer la pérennité de l'organisation (Kaplan, 1998, p. 04).

2.3. Tableau de bord prospectif: outil de pilotage et de mesure de la performance d'entreprise pour une bonne gouvernance d'entreprise:

Le tableau de bord prospectif ou plus reconnu sous le nom de « balanced scorecard » est un outil de pilotage de la performance, de communication, et de management; Il a pour ambition de proposer un ensemble complet d'indicateurs de performance (Farouk Hémici, 2016, p. 304) deux types: financiers et non financiers, d'une manière qui permet de garantir une mesure de la performance globale une performance non financière mesurée pour les stakeholders (parties prenantes), et une performance financière mesurée pour les shareholders (actionnaires); il permet Aussi de fournir aux dirigeants une visibilité complète pour traduire les objectifs stratégiques de l'entreprise et apporte « aux membres du conseil d'administration des informations financières et des informations non financières

essentiels pour les aider à suivre la performance (Kaplan.R, 1998, p. 231) , Ces indicateurs sont classés en quatre axes (Nicolas. Berland, 2010, p. 110) :

- **L'axe financier**: cherche à répondre à la question: « qu'attendent nos actionnaires? » il se traduit par des indicateurs de chiffre d'affaires; et de rentabilité opérationnelle ou de rentabilité économique comme EVA, bénéfice résiduel, ROI; ainsi des indicateurs de trésorerie comme cash flow;
- **L'axe clients** : cherche à répondre à la question: «qu'attendent nos clients? » Il contient des indicateurs qui traite des actifs immatériels comme marques, satisfaction client, fidélité client, rentabilités client, attributs perçus ou attendus...);
- **L'axe des processus internes** : cherche à répondre à la question «quels sont nos processus clés ?», a fin de répondre tant aux attentes des actionnaires que des clients; a partir des indicateurs de l'amélioration de ces processus clés comme la qualité.
- **l'axe d'apprentissage organisationnel**: cherche à répondre à la question: «Qu'attendent nos employés? », et crée des domaines d'apprentissage individuel ou collectif pour des améliorations dans l'entreprise.

Les quatre axes permettent d'établir un équilibre entre objectifs a long terme, les résultats souhaites et les déterminants de ces résultats, entre des mesures objectifs et des mesures subjectifs (Kaplan.R, 1998, p. 38); et mettent en lumière les activités génératrices de la valeur grâce à des relations de cause à effets Kaplan et Norton (1992) estiment que l'apprentissage permet l'amélioration des processus internes. Cette dernière génère à son tour la satisfaction des clients qui permettra à plus ou moins long terme d'atteindre les objectifs économiques et donc de satisfaire les attentes des actionnaires (Djibrill.A, 2018, p. 170). Qui représente un souci de la gouvernance d'entreprise.

3. Méthodologies de l'étude empirique:

3.1. L'instrument de collecte des données:

Les pratiques en contrôle de gestion se font au niveau interne de l'entreprise, le questionnaire semble être le moyen le plus adapté pour pouvoir obtenir le maximum possible d'informations qui se rapportent à des telles pratiques pour cela nous avons choisi de procéder à un sondage par questionnaire, Nous avons conçu notre questionnaire en plusieurs étapes. D'abord, il était question d'avoir et d'analyser une revue de littérature qui traite les variable de notre étude pour savoir qu'est ce que les autres chercheurs ont fait et d'après cette analyse nous avons organisé des idées pertinentes qui nous ont aidé à formuler nos questions ; Dans le but de comprendre comment le contrôle de gestion peut améliorer la gouvernance de l'entreprise ; Notre questionnaire se compose en trois axes et contient 21 de questions; comme suit:

Tableau n°01 : illustration de la structure de questionnaire

Nombre et intitulé d'axe	Nombre d'items d'axe
Axe N-°01 : prise de connaissance de la pratique du contrôle de gestion au sien de l'entreprise	De 01 à 05(5questions)
Axe N-°02 : prise de connaissance de la pratique de la gouvernance au sien de l'entreprise	De 06 à 14(9 questions)
Axe N-°03 : La contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'amélioration de la performance d'entreprise	De 15 à 21(6 questions)
Questions d'identification	
1-secteur d'activité de votre entreprise	
2-la forme juridique de votre entreprise	
3-Quelle Fonction occupez-vous au sein de votre entreprise	

Source : élaboré par nous-mêmes

3.2. Echantillon et population de l'étude:

Pour notre échantillon de l'étude, nous avons ciblé les contrôleurs de gestion, directeurs généraux et responsables financier, lors de l'exercice de ses métiers ont recours a des méthodes et des outils du CG, que leurs permettant d'analyser et observer l'impact du CG sur l'amélioration de la gouvernance d'entreprise; dans les entreprises de notre échantillon qui sont sélectionnées d'une manière arbitraire; échantillonnage de commodité non probabiliste, cette méthode était le plus approprié pour obtenir des taux de réponse élevés et gagner plus de temps et d'effort .

l'administration du questionnaire s'est étendue sur une période de deux mois (juillet, août) de l'année 2021; cette période de collecte des réponses a coïncidé avec la crise sanitaire ' COVID-19' et confinement ; De ce fait nous avons contacté les participants dans leur compte LinkedIn et recevoir les réponses automatiquement, ce réseau nous a permis de contacter les répondants directement et de les consulter en cas d'ambiguïté ou de confusion dans leurs réponses pour nous donner des clarifications; 100 questionnaires ont été distribuée et 87 questionnaires ont été retournés cependant les analyses ont été réalise sur 63 questionnaires, car 24 d'entre eux étaient soit incomplets soit erronés; ci-dessous un tableau quoi établit la liste des entreprises ayant participé à l'étude ,le nombre des participants dans chaque entreprise et leurs fonctions respectives.

Tableau n°02 : profil des répondants

entreprises	Titre de poste	Nombre des participants	entreprises	Titre de poste	Nombre des participants
RAMDY	Contrôleur de gestion	1	AROMES	Responsable financier	1
MORTERO	Responsable financier	1	RETELEM	Contrôleur de gestion	1
FAGECO	Responsable financier	1	BATTERIES ASSAD	Responsable financier	1
ROUBA	Contrôleur de gestion	1	FILTRANS	Responsable financier	1
ENIEM	Contrôleur de gestion	1	GTFT	Responsable financier	1
ARDIS	Contrôleur de gestion / Responsable financier	2	GEOPHARM	Contrôleur de gestion	1
FADERCO	Contrôleur de gestion		FMCG	Responsable financier	1
ETAC	Contrôleur de gestion / Responsable financier	2	EADN	Responsable financier	1

COSIDER	Contrôleur de gestion	1	ENDRES HAUSER	Responsable financier	1
LINDE GAZ	Contrôleur de gestion	1	GROUPE METIDJI	Responsable financier	1
GECO MACHINES GROUPE	Contrôleur de gestion	1	DANONE-DJURDJURA	Responsable financier	1
FROMAGERIE BEL	Contrôleur de gestion	1	SONELGAZ	Responsable financier	1
RAS	Contrôleur de gestion	1	MBS	Responsable financier	1
ALWAHA INTERNATIONAL	Contrôleur de gestion	1	ONID-RI	Responsable financier	1
ENAGEO	Contrôleur de gestion	1	CONDOR	Contrôleur de gestion	1
CR METALENC	Contrôleur de gestion	1	GENERALE EMBALLAGE	Contrôleur de gestion	1
LAFARGE	Contrôleur de gestion / Responsable financier	2	TIMAC AGRO	Responsable financier	1
COMPEX EMBALLAGE	Contrôleur de gestion	1	GHILAS LAIT	Contrôleur de gestion	1
NUMIDIS-CEVITAL	Contrôleur de gestion	1	SIMAGRO	Contrôleur de gestion	1
RENAUT	Responsable financier	1	VITAL CAR	Contrôleur de gestion	1
CONDOR	Contrôleur de gestion/ Responsable financier	2	SOPROVI	Contrôleur de gestion	1
HTF HASNAOUI	Contrôleur de gestion	1	PETROSER	Contrôleur de gestion	1
HAYAL DHC	Contrôleur de gestion	1	SENTEX	Comptable	1
PALMARY FOOD	Contrôleur de gestion	1	AND ELECTRIC	Responsable financier	1
LMD GROUPE	Contrôleur de gestion	1	SATEREX	Responsable financier	1
CEPRO	Contrôleur de gestion	1	IRMA GLOBALE	Contrôleur de gestion	1
COSIDER	Contrôleur de gestion	1	CEVITAL	Responsable financier	1
SGA	Directeur générale	1	MAM PLASTIQUE	Directeur générale	1
MASTER FOCUS	Directeur générale	1	KAOUA FOOD	Contrôleur de gestion	1

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des données de l'enquête

Les résultats statistiques désignent que 58,5% des répondants sont des contrôleurs de gestion par une fréquence de 38 personnes, suivi par les responsables financiers par un pourcentage de 23,1% avec 15 personnes et 13,8% des répondants représentent des directeurs généraux par fréquence de 9 personnes, et enfin 1 autres types de responsable par un pourcentage de 1,5%. ; Notre échantillon se compose de 13 sociétés à responsabilité limitée (20%), 46 sociétés par action (70,8%), 3 sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée (4,6%) et une société en nom collectif (1,5%).

4. Résultats et interprétations :

Dans le cadre de cette étude nous nous intéressons à la contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise nous présentons tout d'abord la corrélation entre le contrôle de gestion (variable indépendant) et gouvernance d'entreprise (variable dépendant) selon les données de notre enquête,

par la suite nous essayons de répondre à notre hypothèse relative à la contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance à travers l'amélioration de la performance d'entreprise, Les mesures de l'étude ont été faites à l'aide de l'échelle de LIKART pentagonale en cinq points (Pas tout d'accord, pas d'accord, sans avis, d'accord, tout a fait d'accord), pour conclure la tendance les réponses des répondants, en fonction de ce qui est observé et exercé dans son propre entreprise .

4.1 . Analyse l'impact du contrôle de gestion sur la gouvernance d'entreprise:

Le contrôle de gestion a un impact positif et significatif sur l'amélioration de la gouvernance des entreprises ($\beta=0,249$; Sig <0,05). Le contrôle de gestion explique plus de 25% (R2) de la variation de gouvernance d'entreprise. Le modèle identifié est significatif au seuil de 0,05% (F=4,025) ; Ces résultats nous permettent de formuler l'équation de régression comme suit

$GE = 0,278CG + 1,087$; Voici respectivement le tableau relatif à ces résultats:

Tableau n°03 : les principaux résultats de la régression linéaire de la gouvernance d'entreprise en fonction du contrôle de gestion

ANOVA ^b						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,125	1	,125	4,025	,049 ^a
	Résidu	1,896	61	,031		
	Total	2,022	62			

a. Valeurs prédites : (constantes), contrôle de gestion b. Variable dépendante : gouvernance d'entreprise

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,087	,176		6,181	,000
	contrôle de G	,278	,139	,249	2,006	,049

a. Variable dépendante : gouvernance d'entreprise

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des données de l'enquête

4.2. Contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'amélioration de la performance d'entreprise:

Cette partie des questionnaires avait pour but de clarifier la contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'amélioration de la performance d'entreprise ; les résultats sont résumés et analysés dans le tableau suivant:

Tableau n°04 : l'analyse de réponses des répondants

Les questions	fréquences	Pas tout d'accord	Pas d'accord	Sans avis	D'accord	Tout à fait d'accord	Moyen	Ecart types	Résultats
Le CG a un apport important dans le pilotage de la performance	F	0	4	4	21	34	4,35	0,86	Tout à fait d'accord
	%	0	6,2	6,2	32,3	52,3			
Le CG assure la convergence des buts à travers le contrôle budgétaire	F	3	3	6	30	21	4	1,08	D'accord
	%	4,6	4,6	9,2	46,2	32,3			
Le TBP apporte aux membres du conseil d'administration des informations essentielles pour les aider à suivre la performance	F	3	5	8	28	19	3,87	1,08	D'accord
	%	4,6	7,7	12,3	43,1	29,2			
La comptabilité de gestion permet de suivre les responsabilités, tant au niveau opérationnel qu'au niveau de la direction	F	2	7	7	34	13	3,78	1,07	D'accord
	%	3,1	10,8	10,8	52,3	20			
La gestion budgétaire établit des rapports quantitatifs qui aident à assurer la surveillance	F	6	7	11	41	22	3,76	1,13	D'accord
	%	6,7	7,9	12,4	46,1	24,7			
Les outils de contrôle de gestion permettent un suivi continu des résultats obtenus	F	4	4	7	34	38	4,13	1,05	D'accord
	%	4,5	4,5	7,9	38,2	42,7			

Source: élaboré par nous-mêmes à partir des données de l'enquête

- **Question n°01:** le degré d'approbation des répondants sur la première question « *Le CG a un apport important dans l'amélioration de la performance* » c'était pour « Tout à fait d'accord » où la moyenne arithmétique est dans l'intervalle [4,21-05], les résultats tendent à confirmer que le contrôle de gestion au sein des entreprises de notre échantillon contribue à améliorer leurs performance .
- **Question n°02:** le degré d'approbation des répondants sur la deuxième question « *Le contrôle de gestion assure la convergence des buts à travers le contrôle budgétaire* » c'était pour « d'accord » où la moyenne arithmétique est dans l'intervalle [3,41-4,20], l'assurance de cette convergence des buts peut aligner les intérêts des dirigeants sur ceux des actionnaires et réduire les conflits entre les deux parties .
- **Question n°03:** le degré d'approbation des répondants sur la première question « *Le TBP apporte aux membres du conseil d'administration des informations essentielles pour les aider à suivre la performance* » c'était pour « d'accord » où la moyenne arithmétique est dans l'intervalle [3,41-4,20], le conseil d'administration joue un rôle majeur dans la gestion de l'entreprise et la prise des décisions , le tableau de bord prospectif semble l'outil le plus efficace à utiliser pour mener à bien ses différents rôles.
- **Question n°04 :** le degré d'approbation des répondants sur la quatrième question « *La comptabilité de gestion permet de suivre les responsabilités, tant au niveau opérationnel qu'au niveau de la direction*» c'était pour « d'accord » où la moyenne arithmétique est dans l'intervalle [3,41-4,20], la répartition des responsabilités et leur suivi contribuent à concrétisation du principe de la gouvernance d'entreprise.
- **Question n°05:** le degré d'approbation des répondants sur la deuxième question « *La gestion budgétaire établit des rapports quantitatifs qui aident à assurer la surveillance*» c'était pour

« d'accord » où la moyenne arithmétique est dans l'intervalle [3,41-4,20], disposition d'un outil de veille et de surveillance répond au souci de la bonne gouvernance d'entreprise.

- **Question n°06:** le degré d'approbation des répondants sur la deuxième question «*Les outils de contrôle de gestion permettent un suivi continu des résultats obtenus* » c'était pour « d'accord » où la moyenne arithmétique est dans l'intervalle [3,41-4,20], un suivi continu des résultats obtenus permet à l'entreprise de répondre sur les recommandations de la gouvernance d'entreprise .

Nous pouvons conclure que le contrôle de gestion est un système de gestion qui contribue à l'amélioration de la performance d'entreprise grâce à ses divers outils, d'après les répondants l'amélioration du contrôle de gestion sur la performance semble avoir des effets positifs sur la gouvernance d'entreprise : assure la convergence des buts, apporte aux membres du conseil d'administration des informations essentielles à la prise de décisions, disposition d'un outil de veille et de surveillance en terme de gestion globale , concrétisation de principe de responsabilité et de surveillance .

4.3. Test d'hypothèse :

Pour vérifier notre hypothèse nous avons choisis de procéder au test suivant:

H₀: Le contrôle de gestion peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'amélioration de la performance de l'entreprise.

H₁: Le contrôle de gestion ne peut pas améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Tableau n°05 : récapitulatif du test d'hypothèse

Hypothèse nulle	Statistique		Intervalle de confiance à 95%		Décision
	Moyenne	Ecart type	Inférieur	Supérieur	
	3,67	,63703	3,4729	3,7537	

à un risque de 5%, la valeur de la statistique utilisée qui est la moyenne de réponses de l'ensemble des questions (3,67) se situe dans l'intervalle [3,47, 3,75], nos résultat tendent à affirmer l'impact positif du contrôle de gestion sur l'amélioration de la gouvernance notre hypothèse H₀ semble être confirmé.

5. Conclusion:

Cette recherche réalise auprès d'un échantillon de 63 entreprises Algériennes montre que: le contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans la mise en oeuvre d'une bonne gouvernance : assure la convergence des buts, apporte aux membres du conseil d'administration des informations essentielles à la prise de décisions, disposition d'un outil de veille et de surveillance en terme de gestion, concrétisation de principe de responsabilité et de surveillance ; donc le contrôle de gestion constitue non seulement un système d'amélioration de la performance mais aussi un moyen d'amélioration de la gouvernance d'entreprise ; pour cela nos résultats vont permettre aux managers qui n'ont pas encore mis en place les outils du contrôle de gestion de réfléchir sur l'utilité de ces outils et ses avantages sur l'amélioration de la gouvernance d'entreprise afin de répondre sur les

recommandations de code Algérien de la gouvernance d'entreprise « GOAL08 » et d'apporter des instruments de mesure nécessaire à son développement et sa pérennité.

6. Références :

Berland.N, D. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises, 1-23. 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, IAE de Poitiers.

bouquin.H. (2006). Comptabilité de gestion (éd. 4e). Paris: Economica.

Charreaux.G. (1998). La théorie positive de l'agence : lecture et relecture. IAE DIJON - CREGO / LATEC , 2-56.

Charreaux.G. (2004). Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux. Cahier du Fargo n°1040101, Centre de recherche en finance, architecture, et gouvernance des organisations, , 2-59.

Christophe, G. (2004). la performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexion. Semaine sociale Lamy (1186), 35-41.

Clarke.T. (1988). the stakeholders corporation: a business philosophy for the information age. long range planning, , 31 (2), 182-194.

Claud Alazard, S. S. (2010). contrôle de gestion –manuel et application (éd. 2e). ,paris: Dunod.

Depret .M, H. (2004). gouvernance d'entreprise et performance. 1-44.

Djibrill.A. (2018). La perception des dimensions de la performance globale du balanced scorecard par les dirigeants des entreprises privées et publiques en Afrique : le cas de quatre entreprises. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, , 168-192.

Elhamma.A, B. S. (2012). Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité : cas des sociétés marocaines. revue de chercheur n°11 , 1-12.

Farouk Hémici, M. B. (2016). Techniques de gestion : Cours et applications (éd. 4e édition). Dunod.

Kaplan.R, N. (1998). le tableau de bord prospectif :pilotage stratégique les 4 axes de succès (éd. 1e édition). organisation.

Laverty, J. (2005). « contrôle de gestion et gouvernance » ,association Valutis 5-janv , 1-5.

Löning.Hélène. (2008). Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques (éd. 3e édition). Dunod.

Maranzana, N. (2009). Amélioration de la performance en conception par l'apprentissage en réseau de la conception innovante. These de Doctorat . Université de Strasbourg; INSA de Strasbourg, Français.

Nicolas. Berland, F.-X. S. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement, État de l'art et meilleures pratiques. 'Organisation.

Renard.J, N. (2001). Audit interne et contrôle de gestion :Pour une meilleure collaboration (éd. 2e édition). edition d'organisation.

6 .Annexs:

Tableau n°06: poste professionnels des répondants

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Contrôleur de gestion	38	58,5	60,3	60,3
	Responsable financier	15	23,1	23,8	84,1
	Directeur général	9	13,8	14,3	98,4
	autres	1	1,5	1,6	100,0
	Total	63	96,9	100,0	
Manquante	Système manquant	2	3,1		
Total		65	100,0		

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des données de l'enquête

Tableau n°07 : Utilisation du test de Likart Pentagonal :

Intervalle de moyenne	Approbation /désapprobation		Les intervalles ont été obtenues par le calcul de la médiane ou la longueur de l'intervalle Est égale 0,8 (5+2/2).
[01-1,80]	1	Pas tout d'accord	
[1,81-2,60]	2	Pas d'accord	
[2,61-3,40]	3	Sans avis	
[3,41-4,20]	4	d'accord	
[4,21-05]	5	Tout à fait d'accord	

Source : élaboré par nous-mêmes

Tableau n°08: la forme juridique des entreprises

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	SARL : Société à responsabilité limitée	13	20,0	20,6	20,6
	SPA: Société par action	46	70,8	73,0	93,7
	SNC : Société en nom collectif	1	1,5	1,6	95,2
	EURL : Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	3	4,6	4,8	100,0
	Total	63	96,9	100,0	
Manquante	Système manquant	2	3,1		
Total		65	100,0		

Source: élaboré par nous-mêmes à partir des données de l'enquête