



Université d'Oran 2

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

THESE

**Pour l'obtention du diplôme de Doctorat en Sciences
Financières & Comptabilité**

**Mesure de la contribution du contrôle de gestion à l'activation de la
gouvernance : cas des hôtels de la région de l'ouest
De l'Algérie**

Présentée et soutenue publiquement par :

M^{elle} Koliel Bengabou Houria

Président	M. Fela Ayachi	Professeur	Université d'Oran 2
Rapportrice	Mme. Djellal Ameur Nezha	Professeur	Université d'Oran 2
Examineur	M. Ait yahia Amazigh	MCA	Université d'Oran 2
Examinatrice	Mme . Boukhedouni Ouahiba	Professeur	Université de Blida2
Examineur	M. Bachounda Rafik	Professeur	Université SBA

Année universitaire 2025/2026

Mesure de la contribution du contrôle de gestion à l'activation de la gouvernance : cas des hôtels de la région d'ouest de l'Algérie

Résumé :

Les insuffisances des mécanismes de gouvernance au sein de l'entreprise, conduisent au recours à d'autres dispositifs de contrôle afin de renforcer la transparence, Cette thèse analyse précisément l'influence de contrôle de gestion sur l'activation de la gouvernance. L'étude s'appuie sur une enquête quantitative réalisée auprès de 135 employés et cadres travaillant dans des hôtels situés dans quatre wilayas de l'Ouest algérien : Oran, Tlemcen, Aïn Témouchent et Mostaganem.

Les résultats montrent que le contrôle de gestion contribue à hauteur de 37 % à l'activation de la gouvernance hôtelière. Il complète efficacement les mécanismes internes existants, tels que le conseil d'administration, l'audit interne ou encore le contrôle interne, De plus, sa dimension informationnelle pertinente consolide sa fonction communicationnelle en offrant une meilleure lisibilité des informations. En outre, son rôle de pilotage de la performance permet une prise en compte plus équilibrée des intérêts de l'ensemble des parties prenantes.

Le contrôle de gestion exerce une influence positive sur le fonctionnement du pouvoir exécutif de la gouvernance à travers la clarification des orientations stratégiques en amont, et leur transformation en actions concrètes, ainsi, par l'accroissement de la réactivité managériale face aux évolutions du secteur hôtelier et consolider l'efficacité globale de la gouvernance.

Mots clés : *la gouvernance, contrôle de gestion ; pilotage de performance , stratégie ; contrôle interne.*

Measurement of the Contribution of Management Control to the Activation of Governance: Case of Hotels in the Western Region of Algeria

Abstract:

The shortcomings of governance mechanisms within a company lead to the use of other control systems to enhance transparency. This thesis specifically analyzes the influence of management control on the activation of governance. The study is based on a quantitative survey conducted among 135 employees and managers working in hotels located in four wilayas of Western Algeria: Oran, Tlemcen, Aïn Témouchent, and Mostaganem.

The results show that management control contributes 37% to the activation of hotel governance. It effectively complements existing internal mechanisms such as the board of directors, internal audit, and internal control. Moreover, its informational dimension strengthens its communication role by providing greater clarity and transparency of data. Its

performance-oriented perspective also ensures a more balanced consideration of the interests of all stakeholders.

In addition, the strategic dimension of management control positively influences the functioning of executive power by clarifying strategic orientations upstream and translating them into concrete actions. Thus, management control emerges as a central tool for enhancing managerial responsiveness to changes in the hotel sector and for strengthening the overall effectiveness of governance.

Keywords: *Corporate governance ; Management control ; performance management, strategy, internal control.*

قياس مدا مساهمة مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة حالة فنادق منطقة الغرب الجزائري

الملخص:

ان أوجه القصور في آليات الحوكمة داخل المؤسسة أدت إلى اللجوء إلى آليات رقابية أخرى لتعزيز الشفافية. من هذا المنطلق تحلل هذه الأطروحة بشكل دقيق تأثير نظام مراقبة التسيير على تفعيل الحوكمة، ولقياس هذه العلاقة تم الاعتماد على مسح كمي شمل 135 موظفًا وإطارًا يعملون في فنادق تقع في أربع ولايات من الغرب الجزائري: وهران، تلمسان، عين تموشنت ومستغانم.

وتُظهر النتائج أنّ مراقبة التسيير تساهم بنسبة 37% في تفعيل الحوكمة الفندقية، كما أنها تدعم بفعالية الآليات الداخلية القائمة مثل مجلس الإدارة، والتدقيق الداخلي، والرقابة الداخلية. إضافة إلى ذلك، يعزّز البُعد المعلوماتي لمراقبة التسيير دورها الاتصالي من خلال توفير وضوح أكبر للبيانات. كما تضمن قيادة الأداء مراعاة أكثر توازنًا لمصالح جميع الأطراف المعنية.

كذلك، يؤثر البعد الاستراتيجي لمراقبة التسيير بشكل إيجابي في أداء السلطة التنفيذية للحوكمة، من خلال توضيح التوجهات الإستراتيجية مسبقًا وتحويلها إلى إجراءات عملية. وبذلك يُعد نظام مراقبة التسيير أداة محورية لتعزيز قدرة الإدارة على التفاعل مع تطورات القطاع الفندقي ولتقوية فعالية الحوكمة بشكل عام.

الكلمات المفتاحية: *الحوكمة، مراقبة التسيير، قيادة الأداء، الإستراتيجية، الرقابة الداخلية.*

« Ce qui ne se mesure pas ne se gère pas..... »

À mon père,

*Toujours présent dans mon cœur malgré son absence, qui a partagé avec moi la joie de mes réussites, mais dont l'absence m'a profondément marquée le jour de ma soutenance.
J'aurais tant souhaité qu'il soit à mes côtés pour vivre ce moment*

À ma très chère mère,

Que Dieu lui accorde une longue vie, remplie de santé et de bonheur

À mes sœurs et à mon frère,

*Vous avez toujours été pour moi un soutien indéfectible et une véritable source de force,
m'ayant permis de poursuivre mon rêve et d'atteindre ce jour si important*

Remerciements

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à mon encadrante, Madame Djellal Ameer Nezha, pour son accompagnement précieux, sa disponibilité constante, ses conseils éclairés ainsi que pour la confiance qu'elle m'a accordée tout au long de ce travail de thèse.

J'adresse également mes sincères remerciements au responsable de la CFD, Monsieur Fella, ainsi que l'ensemble des enseignants de la formation doctorale et le personnel administratif de la Faculté des Sciences Économiques et de Gestion de l'Université d'Oran 2, pour avoir mis à ma disposition un environnement favorable à la réalisation de ce travail dans les meilleures conditions.

Je souhaite exprimer ma reconnaissance aux membres du jury Mr Fella, Mr Bachouneda, Mr Ait amazigh, Mme Boukhedouni pour l'honneur qu'ils me font en acceptant d'évaluer ce travail, ainsi que pour l'intérêt qu'ils lui portent et pour leurs remarques pertinentes qui contribueront à son amélioration.

Enfin, Je tiens à remercier l'ensemble des cadres et responsables des établissements hôteliers qui ont contribué à enrichir l'aspect empirique de cette thèse, grâce aux informations précieuses qu'ils m'ont fournies et qui ont grandement facilité la réalisation de ce travail. Je tiens également à exprimer ma gratitude envers toutes les personnes qui, de près ou de loin ont participé à son aboutissement.

Sommaire

Liste des figures	14
Liste des schémas	15
Liste des tableaux	16
Liste des abréviations	18
Introduction générale :	20
<u>Chapitre I</u> : Les fondements théoriques du contrôle de gestion	30
Introduction du premier chapitre :	31
Section1 : Le cadre conceptuel de contrôle de gestion	32
1. L'évolution historique et conceptuelle du contrôle de gestion	32
1.1 L'évolution historique	32
1.2 Les écoles de pensée et leurs influences	33
2. Définition du Contrôle de Gestion	34
3. Les objectifs du contrôle de gestion	38
4. Les leviers du contrôle de gestion	39
5. Le processus de contrôle de gestion	41
5.1 Le contrôle de gestion processus managérial	42
5.2 Le contrôle de gestion un processus intérateur entre le contrôle stratégique et opérationnel	44
6. La digitalisation du contrôle de gestion	46
6.1 L'apport des ERP a l'évolution du métier de contrôle de gestion	46
6.2 Du contrôle de gestion traditionnel au Big contrôle	47
6.3 Les avantages et les limites de la digitalisation du contrôle de gestion	49
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion	49
1. La comptabilite de gestion	49
1.1 Origine, rôle et évolution	49
1.2 Les articulations entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion	50

1.3 Les objectifs de la comptabilité de gestion	51
1.4 La comptabilité de gestion un outil d'analyse et de maîtrise des coûts	52
2. Les Centres de responsabilité	53
2.1 Définition	53
2.2 Les caractéristiques principales	54
2.3 La Typologie des centres de responsabilité	54
3. Le contrôle budgétaire	55
3.1 Définition	55
3.2 Rôles et finalités	56
3.3 Les phases du contrôle budgétaires	57
3.4 Les Qualités d'un Bon Contrôle Budgétaire	58
4. Le reporting de gestion	59
4.1 Définition	59
4.2 les Avantages et les limites du reporting	60
5. Le tableaux de bord	61
5.1 Définition et évolution historique	61
5.2 La Typologie des indicateurs	62
5.3 Les différents types de tableaux de bord	64
6. La Cohérence entre les Outils de Contrôle de Gestion	65
Section 3 : Le contrôle de gestion aux entreprises des services	66
1. la conception d'un système de contrôle de gestion aux niveaux des entreprises	66
2. l'instrumentation de contrôle de gestion au niveau des entreprises de services	67
3. le pilotage de performance dans les entreprises services	69
3.1 Un aperçu général du le pilotage de performance	69
3.2 Le model du pilotage dans les entreprises services	69
Section 4 : le BSC une réponse aux exigences de la gouvernance	71
1. Le BSC outil de pilotage stratégique intégré aux entreprises de services	71

2. Le Balanced Scorecard : mesurer pour mieux gouverner	73
2.1 Que faut-il piloter avec le BSC ?	73
2.2 Comment piloter avec le BSC ?	74
2.3 Pour qui faut-il piloter avec le BSC ?	78
Conclusion du premier chapitre	80
Chapitre II : Le contrôle de gestion au service de la gouvernance	81
Introduction du deuxième chapitre	82
Section1 : La gouvernance des entreprises	83
1. Définition et évolution de la gouvernance	83
1.1 Définition	83
1.2 L'émergence de la gouvernance d'entreprise	84
2. Aperçu sur le contexte de la gouvernance en Algérie	86
3. La triptyque de la gouvernance	87
4. Les rôles et les missions de la gouvernance des entreprises	88
4.1 les missions de la gouvernance	88
4.2 les rôles de la gouvernance	90
5. Les principes de la gouvernance	91
6. Les courants théoriques de la gouvernance de l'entreprise	93
6.1 Le courant actionnarial	93
6.2 Le courant partenarial	99
6.3 Le courant cognitif	100
6.4 Gouvernance et contrôle de gestion : au prisme de la théorie de l'agence	101
7. Le système de la gouvernance	102
7.1 Les composantes du système de gouvernance	102
7.2 La typologie de système de gouvernance	103
8. L'IA au service de la gouvernance d'entreprise	106
8.1 L'IA et le Renforcement de l'efficacité du contrôle interne	107

8.2 Une conformité proactive et dynamique de l'IA	107
8.3 L'adoption de l'IA au sein des conseils d'administration	108
Section 2 : l'interdépendance entre le contrôle de gestion et les mécanismes de la gouvernance	109
1. Les mécanismes de la gouvernance	109
1.1 Le conseil d'administration	110
1.2 L'assemblée générale des actionnaires	114
1.3 la surveillance mutuelle	114
1.4 L'audit interne	114
1.5 le marché financier	115
1.6 Le marché du travail des dirigeants	116
1.7 le marché de bien et des services	116
1.8 l'audit externe	117
2. Le contrôle de gestion un levier complémentaire aux mécanismes internes de la gouvernance	117
2.1 L'articulation entre le contrôle de gestion et le contrôle interne dans la gouvernance	118
2.2 La Synergie entre l'Audit Interne et le Contrôle de Gestion pour une gouvernance efficace	123
2.3 la relation entre le contrôle de gestion et le conseil d'administration	125
3. Vers une approche communicationnelle du contrôle de gestion	127
3.1 La communication financière	128
3.2 Le rôle ambivalent du contrôle de gestion dans la communication financière en contexte d'asymétrie d'information	129
3.3 Le contrôle de gestion et la communication interne	129
Section 3 : Le rôle du contrôle de gestion dans l'exercice du pouvoir exécutif	132
1. Les Pouvoirs Constituant la Gouvernance de l'entreprise	132
1.1 Le Pouvoir Souverain :	132
1.2 Le pouvoir exécutif :	132

1.3 Le pouvoir de surveillance :	133
2. Le contrôle de gestion un levier essentiel pour une élaboration stratégique clair	134
2.1 Le contrôle de gestion un levier de traduction stratégique	134
2.2 La contribution du contrôle de gestion a la définition de la stratégie	137
2.3 Une vision diagnostique et interactive du contrôle de gestion pour une meilleure réflexion et exécution stratégique	138
3. Le contrôle de gestion un atout d'efficacité pour les dirigeants:	140
3.1 Le rôle multifonctionnel du contrôle de gestion au service de la performance managériale	140
3.2 Le positionnement du contrôle de gestion et son impact sur la performance des dirigeants	142
Section 4 : Gouvernance et performance	144
1. La gouvernance d'entreprise un dispositif évolutif et sectoriellement adapté	144
2. La contribution du contrôle de gestion à la mise en œuvre de la gouvernance des entreprises de services	145
2.1 le rôle du contrôle de gestion dans la valorisation du capital immatériel pour une gouvernance de performance	147
2.2 Le contrôle de gestion un dispositif de mobilisation et de responsabilisation aux entreprises de services	148
Conclusion deuxième chapitre	150
<u>Le chapitre III : Etude empirique</u>	151
Introduction du troisième chapitre :	152
Section 1 : Un aperçu général de tourisme en Algérie	1513
1. La typologie de paysage touristique en Algérie	1533
2. Réformes légales et incitations économiques au service du tourisme algérien	155
3. Vue d'ensemble du Schéma Directeur d'Aménagement Touristique à l'horizon 2030 (SDAT 2030)	156
4. Indicateurs touristiques en Algérie : lecture quantitative du secteur	157
4.1 Arrivées de touristes internationaux	158

4.2 Contribution au PIB et perspectives	160
4.3 Contribution du tourisme a l'emploi	161
5. Les institutions touristiques en Algérie	162
5.1 les agences des voyages	162
5.2 Les établissements hôteliers	164
Section 2 : Méthodologie, contexte et protocole de l'étude empirique	166
1. La position épistémologique	166
1.1 Les fondements philosophiques de la recherche scientifique	166
1.2 Les différents paradigmes épistémologiques en recherche	167
1.3 Le paradigme approprié a la recherche	169
2. Un aperçu des approches déductive et inductive en recherche	170
Section 3 : l'analyse de l'étude	171
1. Méthode de collecte des données	171
2. L'outil de recherche	171
3. La taille de l'échantillon et la population de l'étude	173
4. Les méthodes statistiques utilisées pour l'analyse des données	176
4.1 Test Fiabilité du l'outil de recherche	177
4.2 Test de validité	178
4.3 Test de normalité	180
Section 4 : Résultats et discussion	181
1. Profil des répondants	182
2. Contrôle de Gestion et gouvernance d'entreprise des hôtels	184
3. Présentation des résultats des variables de l'étude	192
3.1 L'évaluation du rôle de contrôle stratégique et communicationnel au contrôle de gestion	191
3.2 Évaluation de la Complémentarité entre le contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance internes	194

3.3 L'évaluation de la contribution du contrôle de gestion a la médiation entre les intérêts individuels et les objectifs collectifs	195
3.4 L'évaluation du contrôle de Gestion comme un levier essentiel d'activation du pouvoir exécutif de la gouvernance	196
4. Test d'hypothèse	198
4.1 Test de la première hypothèse	197
4.2 Test de la deuxième hypothèse	199
4.3 Test de la troisième hypothèse	200
4.4 Test de l'hypothèse principale	202
5. Discussion des résultats	203
La conclusion du troisième chapitre :	210
La conclusion générale	211
Référence et bibliographie	216
Annexes	223

Liste des figures :

Figure n° 1 : Triangle de contrôle de gestion	37
Figure n° 2 : Les leviers de contrôle	41
Figure n° 3 : Les différents niveaux de contrôle	45
Figure n° 4 : Une approche équilibrée du BSC	72
Figure n° 5 : La typologie des mécanismes de gouvernance	110
Figure n° 6 : Le contrôle interne COSO	120
Figure n° 7 : Une matrice de corrélation entre le contrôle de gestion et le contrôle interne	122
Figure n° 8 : Les principes du pouvoir exécutif de la gouvernance	134
Figure n° 9: La boucle du contrôle de gestion	136
Figure n° 10: Entrée du frontière des touristes	160
Figure n° 11: Tourisme /PIB	162
Figure n° 12: Tourisme/emploi	163
Figure n° 13: Evolution des agences des voyages	164
Figure n° 14 : Evolution des hôtels	166
Figure n° 15 : La répartition de l'échantillon des hotels de la région étudiée	175
Figure n° 16 : La répartition de l'échantillon selon le sexe	182
Figure n° 17 : La répartition de l'échantillon selon la wilaya	182
Figure n° 18 : La répartition de l'échantillon selon la fonction	183
Figure n° 19 : La répartition de l'échantillon selon l'expérience	183
Figure n° 20 : Le rattachement organisationnel du contrôle de gestion	184
Figure n° 21 : Les outils de contrôle de gestion utilisé au niveau des hôtels	184
Figure n° 22 : Les missions de contrôle de gestion au sein des hôtels	185
Figure n° 23 : Les indicateurs du pilotage adoptés au sein des hôtels	186
Figure n° 24: Le pilotage multidimensionnel des hôtels	186
Figure n° 25: La structure de contrôle interne au niveau des hôtels	187
Figure n° 26: Le système de la gouvernance au sein des hôtels	188

Figure n° 27 : Le cadre des bonnes pratiques de gouvernance	190
Figure n° 28 : Les Pouvoirs constitutifs de la gouvernance au sein des hôtels	190

Liste des schémas

Schéma n° 1 : Le champ de recherche	24
Schéma n° 2 : Le processus de contrôle de gestion	43
Schéma n° 3 : le passage du contrôle de gestion au Big contrôle	48
Schéma n° 4 : Le contrôle de gestion et la transparence	127
Schéma n° 5 : Le rôle informationnel du contrôleur de gestion	130
Schéma n° 6 : L'interaction entre le contrôle de gestion et la mise en œuvre stratégique	135
Schéma n° 7 : L'interaction entre le contrôle diagnostique et interactif	139
Schéma n° 8 : La gouvernance des entreprises des services	146

Liste des tableaux :

Tableau n° 1 : les couts face au pouvoir de décideur	53
Tableau n° 2 : les différents types du tableau de bord	64
Tableau n° 3 : Définitions relatives a la gouvernance des entreprises	83
Tableau n° 4 : Une comparaison entre les trois systèmes de gouvernance	105
Tableau n° 5 : Evolution des entrées aux frontières des touristes (2019-2023)	158
Tableau n° 6 : Evolution de la part du secteur du tourisme dans le (PIB)	160
Tableau n° 7 : Taux de croissance de l'emploi dans le tourisme	161
Tableau n° 8 : L'évolution des agences de voyages	163
Tableau n° 9 : L'évolution du nombre de capacité d'établissements hôteliers en Algérie entre 2019 et 2023	164
Tableau n° 10 : L'évolution des hôtels en Algérie	166
Tableau n° 11 : La position épistémologique de notre recherche	170
Tableau n° 12 : Degrés de l'échelle de Likert à cinq points	176
Tableau n° 13 : Test Fiabilité alpha de Cronbach	177
Tableau n° 14 : Le test de validité des items des variables X1,Y1	178
Tableau n° 15 : Le test de validité des items de variable X2 ,Y2	179
Tableau n° 16 : Le test de validité des items de variable X3 ,Y3	179
Tableau n° 17 : Le test de normalité	181
Tableau n° 18 : Le système de gouvernance adopté aux hôtels	189
Tableau n° 19 : Échelle de Likert pour juger les réponses	191
Tableau n° 20 : Mesure du rôle de contrôle et de suivi de contrôle de gestion	191
Tableau n° 21: Mesure du rôle communicationnel du contrôle de gestion	192
Tableau n° 22 : Mesure du rôle stratégique du contrôle de gestion	193
Tableau n° 23 : La relation entre le contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance interne	194
Tableau n° 24 : La contribution du contrôle de gestion a la communication	195

Tableau n° 25 : Le contrôle de gestion et le pouvoir exécutif	196
Tableau n° 26 : Récapitulatif des modèles^b H1	198
Tableau n° 27 : Récapitulatif des modèles^b H2	199
Tableau n° 28 : Récapitulatif des modèles^b H3	201
Tableau n° 29 : Récapitulatif des modèles^b H_p	202

Liste des abréviations :

BSC	Le tableau de bord prospectif
ABC	La comptabilité par activités.
RSE	La responsabilité de société économique
ERP	Enterprise Resource Planning
IA	L'intelligence Artificielle
BCDG	Le Big contrôle de gestion
KPI	Les indicateurs clés de performance
DEA	Data Envelopment Analysis
TD –ABC	Le Time-Driven Activity-Based Costing
ROE	Return on Equity
ROA	Return on Assets
ROCE	Return on Capital Employed
CFROI	Cash Flow Return on Investment
L'EVA	Economic Value Added
ICGN	l'international corporate governance network
PIB	Produit Intérieur Brut
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OPA	Offres publiques d'achat
ML	Machine Learning
COSO	Comité of sponsoring organizations of the tread way commission
SDAT	Schéma Directeur d'Aménagement Touristique à l'horizon
OMT	L'Organisation mondiale du tourisme
O.N-POT	Le socle du pôle touristique Nord-Ouest

Introduction générale

Introduction générale :

L'émergence de la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans un contexte marqué par de profondes mutations économiques, l'ouverture croissante des marchés et la nécessité de rétablir la confiance entre dirigeants et actionnaires ; et les grands scandales financiers de l'affaire Enron en 2001 à la disparition du cabinet Arthur Andersen en 2002, puis la crise de 2008 marquée par la faillite de Lehman Brothers, l'affaire Madoff ou encore la perte de 5 milliards d'euros subie par la Société Générale encore la crise de Credit Suisse en 2023, ces événements soulignent la nécessité de la mise en œuvre concrète des principes de gouvernance afin d'assurer une redevabilité accrue envers les actionnaires, en leur fournissant une information comptable, pertinente et fiable sur les investissements et les performances de l'entreprise.

Cependant, Cette exigence de transparence met néanmoins en évidence deux problématiques majeures la divergence d'intérêts et l'asymétrie d'information entre dirigeants et actionnaires. Ces déséquilibres structurels favorisent l'émergence de comportements opportunistes et de dérives managériales, susceptibles de compromettre la confiance, la transparence et, in fine, les intérêts des actionnaires. Afin de limiter la discrétion managériale, la théorie de l'agence, formulée par Jensen et Meckling (1976), préconise la mise en place de mécanismes de contrôle destinés à encadrer et à réguler les comportements des dirigeants et assurer une affectation judicieuse des moyens au sein de l'organisation.

En revanche , les insuffisances des dispositifs de contrôle en place et la complaisance de certains organes de surveillance , conduisent au recours à d'autres mécanismes de gouvernance afin de renforcer la transparence, et promouvoir une gestion saine et responsable .C'est dans cette optique que le contrôle de gestion apparaît comme un instrument central de bonne gouvernance (Moulaye et Ballo, 2023. Ikhlef, 2022 ;Gergad, 2021; Quemener, 2011).

Dans une perspective contractuelle ce travail se propose d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance de l'entreprise en mettant en évidence sa fonction de contrôle, ainsi que sa contribution a la réduction des asymétries d'informationnelle tant quantitatives que qualitatives.

1. La Problématique de l'étude :

Dans le cadre de cette recherche, nous nous proposons de déterminer dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue à mettre en œuvre la gouvernance. Par ailleurs, il nous a semblé pertinent d'étendre cette analyse au secteur hôtelier, un domaine économique peu exploré et en pleine transformation, requiert plus que jamais l'instauration de dispositifs de gouvernance et de supervision. À partir de ce constat, la problématique de recherche peut être formulée comme suit :

Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il à l'activation de la gouvernance au sein des hôtels ?

2. Les questions de recherches :

À travers la formulation de cette problématique et la clarification des concepts des variables de l'étude, qui se traduisent d'un côté par le contrôle de gestion en tant que variable indépendante, et d'un autre côté par la gouvernance d'entreprise en tant que variable dépendante dont il convient de mesurer le degré d'interaction, les interrogations secondaires suivantes ont été formulées :

- Quels outils de contrôle de gestion sont couramment utilisés dans les entreprises hôtelières?
- Sur quels aspects se fonde le système de pilotage des hôtels et quelle est sa finalité ?
- Quel est le type de système de gouvernance adaptée au secteur hôtelier?
- Est-ce que le contrôle de gestion est positionné dans le dispositif de contrôle interne des hôtels ?
- Comment se caractérisent les informations produites par le contrôle de gestion?
- De quelle manière s'articule le contrôle de gestion avec la stratégie de l'entreprise hôtelière?

3. Hypothèses de l'étude :

Le chercheur qui aspire à obtenir des résultats scientifiques crédibles et fiables est celui qui s'appuie sur des hypothèses formulées de manière rigoureuse et scientifique, afin de faciliter leur examen, leur analyse et leur vérification sur le terrain. Le traitement du sujet de cette recherche vise à analyser un phénomène à travers une interprétation approfondie de

ses dimensions théoriques et conceptuelles, puis à les confronter à l'application pratique en vue de tester et de vérifier leur validité empirique ; et dans l'objectif de répondre à la problématique posée ainsi qu'aux questions partielles qui en découlent, nous formulons les hypothèses statistiques suivantes :

- **Hypothèse principale :**

Hypothèse nulle (H0) : Il n'existe pas de relation significative entre les dimensions de contrôle, de communication et de stratégie du contrôle de gestion et la mise en œuvre de la gouvernance dans les hôtels au seuil de ($\alpha = 0,05$).

Hypothèse alternative (H1) : Il existe une relation significative entre les rôles de contrôle, communicationnel et stratégique du contrôle de gestion et la mise en œuvre de la gouvernance dans les hôtels au seuil de ($\alpha = 0,05$).

- **Hypothèse 1 :**

Hypothèse nulle (H0)₁ : Le contrôle de gestion n'a pas d'effet significatif sur la consolidation des mécanismes de gouvernance interne au seuil de ($\alpha = 0,05$).

Hypothèse alternative (H1)₁ : Le contrôle de gestion a un effet significatif sur la structuration et la consolidation des mécanismes de gouvernance interne au seuil de ($\alpha = 0,05$).

- **Hypothèse 2 :**

Hypothèse nulle (H0)₂ : Le contenu informationnel de contrôle de gestion n'a pas d'effet significatif sur la médiation entre les intérêts individuels et les objectifs collectifs au sein des hôtels au seuil de ($\alpha = 0,05$) .

Hypothèse alternative (H1)₂ : Le contenu informationnel de contrôle de gestion a un effet significatif sur la médiation entre les intérêts individuels et les objectifs collectifs au sein des hôtels au seuil de ($\alpha = 0,05$).

- **Hypothèse 3 :**

Hypothèse nulle (H0)₃ : Il n'existe pas de relation significative entre la perspective stratégique du contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif de la gouvernance au seuil de ($\alpha = 0,05$) .

Hypothèse alternative (H₁)₃ : Il existe une relation significative entre la perspective stratégique du contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif de la gouvernance au seuil de ($\alpha = 0,05$) .

4 L'importance du sujet :

L'importance de cette étude découle du fait que la gouvernance d'entreprise constitue aujourd'hui un enjeu central, appliqué aussi bien dans les entreprises publiques que privées. Dans ce cadre, notre thèse prolonge les travaux antérieurs consacrés à la gouvernance et au contrôle de gestion, qui repose sur une hypothèse fondamentale, la reconnaissance du contrôle de gestion comme l'un des mécanismes essentiels de la gouvernance.

En mobilisant une perspective disciplinaire distincte, la présente analyse s'attache à démontrer comment le contrôle de gestion agit tel un dispositif de veille au profit de la gouvernance. L'étude explore aussi bien sa composante informationnelle et ses répercussions sur la communication au sein de l'organisation que sa participation au processus stratégique. Enfin, elle ambitionne de dépasser la vision réductrice qui limite le contrôle de gestion aux seules grandes entreprises, afin de démontrer son utilité et sa pertinence pour tout type d'organisation, y compris les établissements hôteliers.

5 Objectifs de l'étude :

Notre travail s'appuie principalement sur deux concepts fondamentaux : le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise, nous chercherons à clarifier ces notions, à en présenter les principes essentiels et à analyser leur articulation, afin de mieux comprendre la relation qui les unit. Les objectifs spécifiques de cette étude sont les suivants :

- Mettre en évidence le lien entre le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise et mesurer l'intensité de cette relation dans le contexte hôtelier.
- Identifier les outils de contrôle de gestion utilisés dans les établissements hôteliers et déterminer s'ils reposent sur des approches traditionnelles ou modernes.
- Analyser le système de gouvernance adopté au sein des hôtels, en évaluant ses mécanismes et ses pratiques.
- Souligner les rôles multiples du contrôle du gestion
- Mettre en lumière l'importance du pilotage de la performance, notamment à travers l'utilisation du tableau de bord comme outil de suivi et de décision.

- Évaluer la valeur ajoutée du contrôle de gestion par rapport aux mécanismes de gouvernance interne en place dans les hôtels.
- Déterminer la contribution de contrôle de gestion sur l'activation du pouvoir exécutif de la gouvernance.

6 Le choix du sujet :

Les principales motivations derrière le choix de ce thème sont :

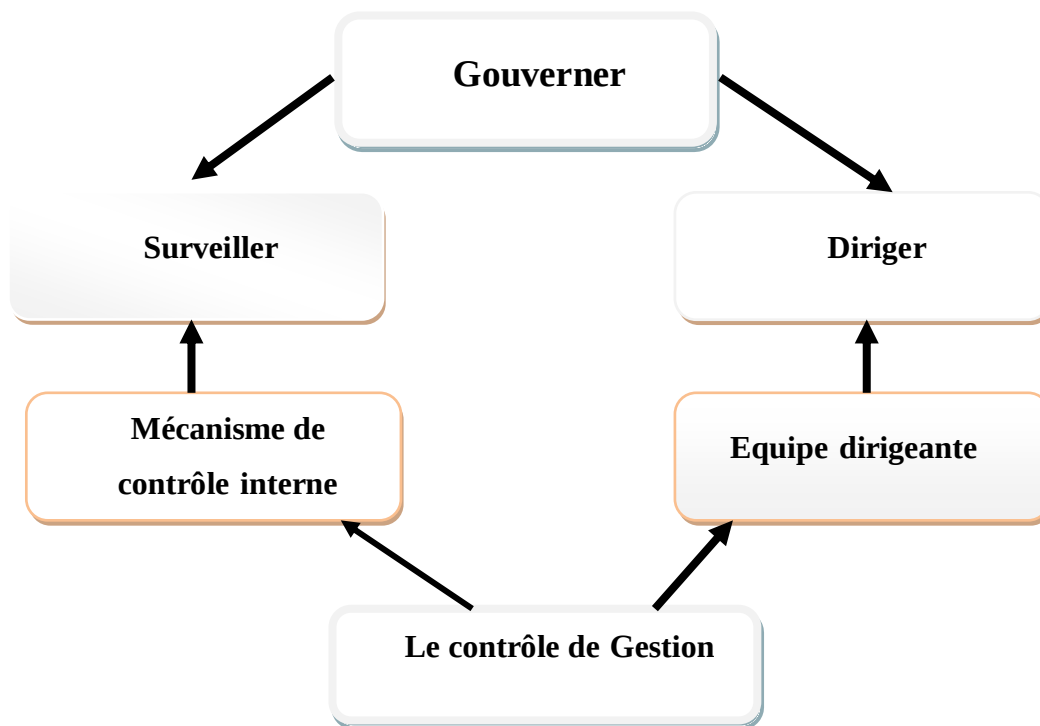
- Inscription dans le champ de spécialisation de la chercheuse : choix motivé par une consultation continue des études spécialisées dans ce domaine.
- Pertinence scientifique : le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise constituent deux champs de recherche centraux et complémentaires en science financière.
- Application au secteur hôtelier : le secteur caractérisé par une forte intensité concurrentielle, rendant le pilotage et la gouvernance particulièrement cruciaux ; ainsi ce sujet novateur, représentant une première tentative d'analyse conjointe de la gouvernance et du contrôle de gestion dans ce secteur spécifique.

7 La méthodologie de l'étude :

Pour notre analyse, nous adoptons une approche qui part de postulats théoriques pour les confronter à la réalité du terrain. En procédant du général, c'est-à-dire la théorie, au spécifique, Cette méthode s'appuie sur la vérification d'hypothèses, au moyen d'une procédure quantitative stricte, visant à évaluer la contribution du contrôle de gestion, en tant que variable indépendante, à la mise en place d'un système de gouvernance efficace, identifié comme variable dépendante, dans les hôtels en Algérie. Pour ce faire, le questionnaire a été retenu comme principal outil de collecte de données, lesquelles ont ensuite été analysées à l'aide du logiciel statistique SPSS 26.

8 Structure schématique :

Schéma n° 1 : Le champ de recherche



Source : élaboré par nos soins

9 Le plan de l'étude :

Cette thèse s'articule autour de trois chapitres principaux :

- Le premier chapitre est consacré au contrôle de gestion et s'organise en quatre sections principales. La première présente les fondements théoriques du contrôle de gestion, la deuxième expose ses principaux outils, la troisième traite du contrôle de gestion dans les entreprises de services, et la dernière est dédiée au Balanced Scorecard (BSC) ainsi qu'à son rôle dans la satisfaction des intérêts des parties prenantes.
- Le second chapitre de cette thèse est subdivisé en quatre sections une première section expose le cadre théorique de la gouvernance, son fondements et ses dispositifs, en intégrant une perspective sur le cas algérien. La section suivante se focalise sur les corrélations entre le contrôle de gestion et les dispositifs de gouvernance internes, notamment l'audit et le contrôle internes, tout en mettant en lumière sa valeur ajoutée pour le conseil d'administration. Une troisième section explore la dimension stratégique du contrôle de gestion et son insertion au sein de l'instance exécutive de la

gouvernance. Pour finir, le dernier volet est dédié à l'apport du contrôle de gestion à la gouvernance des entreprises du secteur tertiaire.

- Le troisième chapitre est réservé à l'étude empirique débutant par un aperçu général du tourisme en Algérie et de sa contribution à l'économie nationale. La deuxième section présente la méthodologie adoptée, en précisant les outils de collecte de données, la population ciblée et l'enquête qui a été menée sur une période de sept mois, de mai à novembre 2025 sur un échantillon retenu, composé de 135 cadres au niveau des hôtels . La troisième section analyse les résultats liés aux deux variables de recherche. Enfin, la quatrième section est consacrée au test des hypothèses et à la discussion des résultats obtenus.

10 Les limites de l'étude :

À l'instar de toute démarche scientifique, la réalisation de cette étude a dû surmonter plusieurs écueils. Ces derniers n'ont toutefois pas compromis l'accomplissement des buts visés. L'un des défis majeurs fut le nombre limité de sources bibliographiques traitant la gouvernance. S'est ajoutée à cela la cadence très soutenue de la formation de première année, ce qui a eu pour effet de ralentir l'avancée de nos travaux de recherche.

Par ailleurs, certaines difficultés ont été rencontrées lors de la collecte des données, notamment le refus ou la réticence de certains répondants sollicités à remplir le questionnaire. De plus, l'élargissement du champ géographique des hôtels concernés par l'étude, couvrant plusieurs wilayas de l'ouest algérien, a nécessité un investissement considérable en temps et en déplacements.

11 Etudes antérieures :

Le développement et l'exploitation des connaissances exigent du chercheur, avant d'entreprendre toute étude, de s'intéresser aux travaux déjà réalisés dans le même domaine. En effet, toute recherche scientifique s'inscrit dans la continuité d'efforts antérieurs, qu'ils soient théoriques ou empiriques. Dans cette perspective, la présente étude, intitulée « mesure de la contribution du contrôle de gestion à l'activation de la gouvernance », s'est appuyée sur l'examen des recherches précédentes liées à cette thématique. Elle s'est enrichie de leurs apports et a mobilisé leurs enseignements de manière appropriée, afin d'assurer une meilleure clarté méthodologique et de garantir une analyse à la fois rigoureuse et exhaustive.

- Mouna El-Harchali et al. (2024), dans leur étude intitulée « La contribution du contrôle de gestion à la consolidation de la réforme de la gouvernance des établissements publics », analysent le rôle des mécanismes de pilotage de la performance dans la modernisation de la gouvernance du secteur public. Les auteurs montrent que la mise en place d'outils de contrôle de gestion réduit les asymétries d'information entre les parties prenantes, limite les coûts liés à la délégation de pouvoir et renforce la transparence ainsi que la responsabilisation des dirigeants. Ils concluent que le contrôle de gestion constitue un levier essentiel pour aligner les activités des établissements publics sur les priorités nationales.
- Fahas Mohammed (2023) s'est intéressé à « La contribution du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance économique et financière ». À partir d'un panel d'entreprises algériennes, l'auteur met en évidence que le pilotage de la performance représente un mécanisme central de gouvernance interne. Au-delà de l'évaluation des résultats financiers, il repose sur des indicateurs non financiers permettant d'assurer la cohérence entre les orientations stratégiques et les actions opérationnelles. Le pilotage de la performance apparaît ainsi comme un processus de management global intégrant les dimensions financières et extra-financières.
- Dans son étude intitulée « La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance des grandes entreprises industrielles du Mali », Soumaila Moulaye Issa Ballo (2023) montre, à partir de l'analyse de seize entreprises industrielles, que la qualité de la gouvernance dépend étroitement de l'amélioration de la performance organisationnelle. Les résultats soulignent notamment l'importance du tableau de bord comme outil de suivi stratégique permettant aux dirigeants de mieux orienter leurs décisions et de renforcer la gouvernance.
- Baraka Kamel (2022), à travers l'étude « Le rôle de la comptabilité de gestion dans l'activation de la gouvernance d'entreprise : étude appliquée aux entreprises industrielles opérant dans la bande de Gaza », met en évidence l'apport des méthodes modernes de comptabilité de gestion, telles que le coût cible, le Balanced Scorecard et la comptabilité par activités (ABC). L'auteur conclut que ces outils améliorent la qualité des décisions, renforcent la transparence, consolident le contrôle interne et favorisent une meilleure cohérence entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles.

- L'étude réalisée par Ikhlef Ilhem (2022) sur 63 entreprises algériennes montre que les mécanismes de contrôle de gestion contribuent significativement à l'amélioration de la performance globale. Ils facilitent la convergence des intérêts entre les dirigeants et les parties prenantes, soutiennent le processus décisionnel et renforcent le rôle de supervision des organes de gouvernance.
- Adel Gergad (2021), dans son étude « L'impact du contrôle de gestion sur la gouvernance des entreprises économiques », menée auprès de trente entreprises de l'Est algérien, conclut que le contrôle de gestion exerce une influence positive sur les organes de décision, le contrôle interne et la gestion des risques grâce à une meilleure évaluation de la performance. Toutefois, les résultats montrent que le tableau de bord demeure insuffisamment exploité comme instrument de gouvernance.
- Les travaux de Mellah Safia (2021) consacrés aux « Tableaux de bord, outils de gouvernance d'entreprises : cas de Sonelgaz » révèlent que les indicateurs de performance constituent un véritable support d'aide à la décision. Leur utilisation permet d'améliorer le pilotage de l'entreprise et contribue au renforcement de la qualité de la gouvernance
- Dans son étude intitulée « Une approche de contrôle reliant l'audit interne et le contrôle de gestion dans le cadre de la mise en place de la gouvernance », Amara Meriem (2017) met en évidence la complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion à partir d'une enquête réalisée auprès de 74 employés de l'entreprise Frétal. Les résultats soulignent que cette complémentarité améliore la circulation de l'information, renforce la supervision et favorise une meilleure coordination des activités, contribuant ainsi au développement d'une gouvernance plus efficace.
- Yann Quemener (2011), dans son article « Le contrôle de gestion et la gouvernance : des espaces à penser », propose une lecture renouvelée du contrôle de gestion en le considérant non plus comme un simple outil d'aide à la décision, mais comme un espace de réflexion favorisant les interactions entre les différents acteurs de l'organisation. Cette approche met en avant la dimension sociale et cognitive du contrôle de gestion.
- Christine Marsal (2010), dans « Contrôle de gestion et gouvernance cognitive : le cas d'une banque mutualiste », analyse le rôle du contrôle de gestion sous l'angle de

la gouvernance cognitive. Son étude de cas met en évidence la dimension interactive du contrôle de gestion, caractérisée par une participation active des différentes parties prenantes au processus décisionnel.

Cette revue de littérature a permis de dégager plusieurs limites révélant une véritable lacune scientifique. Premièrement, certaines recherches se sont concentrées sur des outils spécifiques du contrôle de gestion tels que le tableau de bord ou les méthodes de calcul des coûts et leur influence sur la gouvernance, bien que notre étude vise à appréhender de manière globale l'ensemble des dispositifs du contrôle de gestion. Une telle approche intégrative permettrait pourtant de mieux comprendre le rôle complémentaire des mécanismes anticipatifs (orientés vers la prévision) et des mécanismes a posteriori (centrés sur la mesure de la performance) dans l'effectivité de la gouvernance.

Deuxièmes, notre étude se distingue des travaux antérieurs par l'adoption d'une approche proactive du contrôle de gestion. En mettant en évidence son intervention tant en amont qu'en aval au service de la mise en œuvre de la gouvernance. Enfin, si la littérature antérieure a largement mis en lumière le rôle de contrôle du contrôle de gestion en comparaison avec d'autres mécanismes internes tels que le conseil d'administration ou l'audit interne, la majorité de ces recherches demeurent descriptives ou conceptuelles. Ainsi, la principale contribution de notre travail réside dans son orientation empirique, visant à mesurer concrètement l'apport du contrôle de gestion au renforcement du dispositif global de gouvernance et à combler cette lacune théorique et empirique encore peu explorée.

Le premier chapitre

Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Section 1 : Le cadre conceptuel de contrôle de gestion

Section 2 : Les outils de contrôle de gestion

Section 3 : Le contrôle de gestion aux entreprises des services

**Section 4 : Le BSC une réponse aux exigences de la
gouvernance**

Introduction du premier chapitre :

À la lumière des profondes mutations technologiques, du développement et de l'ouverture des marchés induits par la mondialisation, ainsi que de l'évolution des règles de concurrence, la pérennité des entreprises ne repose plus uniquement sur leurs ressources matérielles et humaines. Il devient désormais indispensable pour elles de mettre en place des systèmes de gestion performants leur permettant de suivre, de contrôler et d'évaluer leurs activités, tout en mesurant l'efficacité de l'exploitation de leurs ressources.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion est devenu un sujet de recherche majeur, faisant l'objet de nombreuses études visant à approfondir la compréhension de ses fondements conceptuels. Il s'impose aujourd'hui comme une fonction évolutive, assumant des rôles multiples et des missions variées. Les entreprises éprouvent ainsi un besoin croissant de mettre en place un véritable système de contrôle de gestion capable de soutenir la prise de décision et le pilotage de la performance, en effet, il influence le fonctionnement de ces organisations et le bien-être de leurs différentes parties prenantes.

Section 1 : Le cadre conceptuel de contrôle de gestion

Le contrôle, en tant que fonction managériale, désigne la capacité à piloter et à réguler les activités d'une organisation pour s'assurer qu'elles s'alignent sur les objectifs fixés. Il ne se limite pas à une simple vérification a posteriori. En revanche, le contrôle peut intervenir à différents moments : en amont (a priori), pour anticiper les dérives ; pendant l'action (concurrent), pour ajuster les processus en temps réel ; ou a posteriori, pour évaluer les résultats et en tirer des enseignements.

Les mécanismes de contrôle varient en fonction des logiques mises en œuvre. À cet égard, Ouchi (1979, 1980, 1981) distingue plusieurs formes, parmi lesquelles le contrôle par le marché, fondé sur la concurrence, le contrôle bureaucratique, reposant sur l'application de règles et de procédures, le contrôle clanique, qui s'appuie sur les valeurs partagées, ainsi que le contrôle culturel (Bouquin, 2011,p43) . L'objet du contrôle se révèle également multiple puisqu'il peut porter sur différents aspects : les comportements, à travers le respect des procédures, les résultats, par l'atteinte des objectifs fixés, le personnel, en termes de compétences et de performances, les tâches, en lien avec l'efficacité opérationnelle, ou encore les valeurs, dans une perspective de cohésion culturelle , Parmi ces différentes formes de contrôle, le contrôle de gestion occupe une place centrale, puisqu'il se concrétise à travers un ensemble d'outils et de dispositifs spécifiques visant à assurer la maîtrise et l'optimisation de la performance .

1. L'évolution historique et conceptuelle du contrôle de gestion

1.1 L'évolution historique :

Avant la révolution industrielle, la comptabilité marchande suffisait pour répondre aux besoins de gestion des entreprises. Cependant, au 19^{ème} siècle, avec l'essor des grandes entreprises industrielles américaines (notamment dans le secteur militaire), le contrôle de gestion émerge pour répondre à des besoins opérationnels précis notamment la minimisation des coûts et l'optimisation de la production. Il était d'abord rattaché à la fonction comptable, le rôle du « management accountant » ancêtre du contrôleur de gestion consistait à améliorer la performance en mettant en œuvre une comptabilité analytique dite « industrielle ». Celle-ci visait à fournir des informations pour la gestion interne,

notamment par la rationalisation des processus, mais aussi pour l'externe, via la fixation des prix de vente dans un contexte de concurrence croissante.

Par la suite le contrôle de gestion s'est développé en s'appuyant sur le calcul des coûts. En effet, les premiers systèmes de calcul de coûts, élaborés en Europe avant 1850 et développés jusqu'au début du 20^{ème} siècle, reposaient sur une répartition complète des charges à chaque étape du processus de production. Par la suite, Church (1910), a cherché à formaliser un système de coûts visant à mesurer le coût « idéal » du produit marginal, afin d'établir un lien entre rentabilité unitaire et rentabilité globale. Cependant, à la fin du 20^{ème} siècle, les limites des méthodes traditionnelles fondées sur le coût unitaire deviennent manifestes. Le produit physique ne constitue plus l'unique composante de l'offre, il s'enrichit désormais d'attributs immatériels tels que la qualité, l'image ou la disponibilité. Cette évolution remet profondément en question les outils classiques du contrôle de gestion. Après l'analyse des coûts, les entreprises élaborent des données prévisionnelles appelées « budgets » et assurent un suivi des réalisations afin d'en mesurer les écarts, c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent, à tort, assimilé au simple contrôle budgétaire. Ce modèle a conduit à la structuration progressive de la fonction de contrôle de gestion, marquée notamment par la création de l'Association nationale des contrôleurs de gestion en 1964 et par l'organisation du premier congrès consacré aux budgets en 1966.

Initialement centré sur la maîtrise des coûts et la correction des écarts budgétaires, le contrôle de gestion a ensuite évolué avec la diversification des produits et des services dans un contexte économique en croissance. Les gestionnaires ont alors cherché à en faire un véritable outil d'aide à la décision, soutenu par l'apparition de nouveaux instruments tels que les tableaux de bord stratégiques (Balanced Scorecards).

1.2 Les écoles de pensée et leurs influences :

L'évolution du contrôle de gestion s'appuie sur différentes écoles de pensée qui reflète le passage d'une logique de contrôle strict à une démarche d'accompagnement stratégique, intégrant les dimensions humaines et environnementales :

- a) L'approche classique dans une vue Taylorienne, conçoit l'entreprise comme un système productif à piloter selon des principes de hiérarchie, de division du travail et de standardisation, on remarque une forte décentralisation des services fonctionnels. L'apparition du poste de « time and cost clerk », chargé d'enregistrer les temps et les

coûts, marque la naissance de la fonction de contrôle de gestion. Fayol, quant à lui, a distingué la conception de l'exécution et a défini l'administration autour de fonctions clés « prévision, organisation, coordination et contrôle » ; Cette vision implique la fixation d'objectifs stratégiques et la mise en place de mécanismes permettant d'en mesurer la réalisation.

- b) Avec l'approche sociologique, le facteur humain est réhabilité. McGregor et Herzberg insistent sur la motivation, la responsabilisation et l'enrichissement des tâches. Cela débouche sur la mise en œuvre du contrôle par objectifs, basé sur la décentralisation via les centres de responsabilité. Dans cette perspective, le contrôle de gestion ne se limite plus à des outils purement techniques : il s'appuie sur les comportements humains et revêt une dimension qualitative. Il devient ainsi un levier de motivation, encouragé par la théorie Y de McGregor, selon laquelle les individus, lorsqu'ils participent à la définition des objectifs et se sentent responsabilisés, sont capables de s'autocontrôler et de contribuer activement à la performance de l'organisation.
- c) L'école systémique, quant à elle, considère l'entreprise comme un système ouvert interagissant avec son environnement. Le contrôle de gestion devient alors un processus de pilotage de la performance, caractérisé par des mécanismes de rétroaction (feed-back) permettant d'ajuster les actions aux objectifs définis.
- d) L'approche contingente affirme l'absence de modèle universel ; le système de contrôle de gestion doit s'adapter à des variables contextuelles comme la technologie (Woodward), la taille de l'organisation (Blau), ou l'incertitude environnementale (Burns & Stalker).
- e) Dans une perspective contractuelle, le contrôle de gestion est perçu comme un mécanisme de régulation entre le principal (actionnaire) et l'agent (dirigeant), permettant de mesurer la performance et de réduire les asymétries d'information.

2 Définition du Contrôle de Gestion :

Le contrôle de gestion est fréquemment envisagé comme l'articulation de deux fonctions complémentaires et indissociables « le contrôle et le management » ; en effet ,le management vise à structurer les modes de fonctionnement des acteurs afin de favoriser l'atteinte de leurs objectifs individuels tout en contribuant à ceux de l'organisation (Sponem & Pezzet, 2021, p. 228) . Le contrôle de gestion, quant à lui, remplit un rôle de régulation en agissant comme un dispositif correcteur destiné à prévenir la "myopie managériale", il

veille à ce que les actions mises en œuvre soient conformes aux attentes du management, en assurant à la fois efficacité et efficience. Son intervention contribue à corriger les biais décisionnels en alignant les intérêts des acteurs sur les objectifs collectifs de l'organisation. Plusieurs auteurs ont cherché à définir le contrôle de gestion, chacun apportant un éclairage distinct sur ses finalités et mécanismes.

(R. N. Anthony, 1965 p 17) le présente comme un processus visant à motiver et inciter les responsables, afin que leurs actions s'alignent sur les objectifs globaux de l'organisation. Il souligne ainsi l'enjeu central de la convergence des buts au sein des structures , L'auteur a bien déterminé que le système de contrôle de gestion englobe un ensemble d'actions destinées à influencer les comportements des acteurs, tout en articulant les ressources disponibles avec les finalités poursuivies.

(Low, 1971, p. 2) y voit, quant à lui, un dispositif organisationnel assurant la cohérence entre les actions menées et les plans stratégiques.

Dans une perspective plus opérationnelle, (Ardoin & Jordan, 1978,p104) conçoit le contrôle de gestion comme un système d'aide à la gestion prévisionnelle, facilitant à la fois la définition d'objectifs et le suivi des réalisations. Il met en avant la dimension anticipatrice du contrôle, fondée sur des prévisions servant de base à la fixation des objectifs.

(R. n Anthony, 1988,p10) prolonge sa réflexion initiale en définissant le contrôle de gestion comme un processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre la stratégie choisie , Cette définition souligne la subordination du contrôle de gestion à la stratégie, en insistant sur son rôle dans la déclinaison opérationnelle des orientations stratégiques, ainsi que dans le suivi de leur mise en œuvre, en mobilisant des leviers de motivation et d'apprentissage collectif.

(Simon, 1995, p5) met en avant une définition informationnelle du contrôle de gestion : « un ensemble de processus et de procédures basés sur l'information, que les managers mobilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations d'activités ». Cette approche souligne l'importance du contenu informationnel du contrôle de gestion dans la prise de décision et le pilotage du changement.

(H. Bouquin, 2010) propose une approche élargie du contrôle de gestion, qu'il définit comme un ensemble de processus et de systèmes permettant aux dirigeants de s'assurer de la cohérence entre les choix stratégiques et les actions opérationnelles. Il insiste sur le rôle du contrôle de gestion dans la finalisation, la conduite et l'évaluation a posteriori des

actions organisationnelles, Dans cette perspective, le contrôle de gestion constitue un lien essentiel entre la planification stratégique et l'évaluation des performances, garantissant ainsi la pertinence et l'efficacité des décisions stratégiques prises.

Plus récemment,(Giraud, 2022 ,p34) propose une vision renouvelée du contrôle de gestion, en y intégrant les dimensions extra-financieres. Selon cet auteur, « le contrôle de gestion est un processus intégrant les enjeux RSE, où les indicateurs financiers cohabitent avec des critères sociaux et environnementaux pour une performance globale » ; cette définition traduit une évolution du contrôle de gestion, qui dépasse désormais les seules logiques économiques pour s'inscrire dans une démarche de développement durable, orientée vers la création de valeur à long terme pour l'ensemble des parties prenantes.

Le contrôle de gestion peut être appréhendé comme un mode de management reposant sur trois fondements essentiels, qui visent à garantir une utilisation efficace et efficiente des ressources en vue de la réalisation des objectifs organisationnels (Giraud et al., 2005, p. 66) , s'inscrit dans une logique de performance, il traduit le passage d'un contrôle a posteriori à une démarche proactive de pilotage. Celle-ci s'articule autour de trois piliers indissociables : les objectifs fixés, les ressources mobilisées et les résultats obtenus. Ensemble, ces composantes structurent un processus dynamique d'aide à la décision, dont la finalité est d'assurer une amélioration continue de la performance organisationnelle :

- **Les objectifs** : sont les résultats à atteindre, circonscrivent dans le temps et l'espace, à la fois tangibles et mesurables. En outre sont les buts quantifiables assignés à un responsable, à atteindre dans un délai donné et avec des moyens préalablement définis, les objectifs ne se limitent pas à de simples cibles chiffrées, mais traduisent une volonté stratégique et organisationnelle cohérente, ils représentent des engagements contractuels adossé à un plan d'action précis ,le contrôle de gestion les intègre comme éléments structurants, déclinés du niveau stratégique (long terme) au niveau opérationnel (court et moyen terme).

Objectif = Engagement (contractuel) + Plan d'action (Loning et al, 2008.P5)

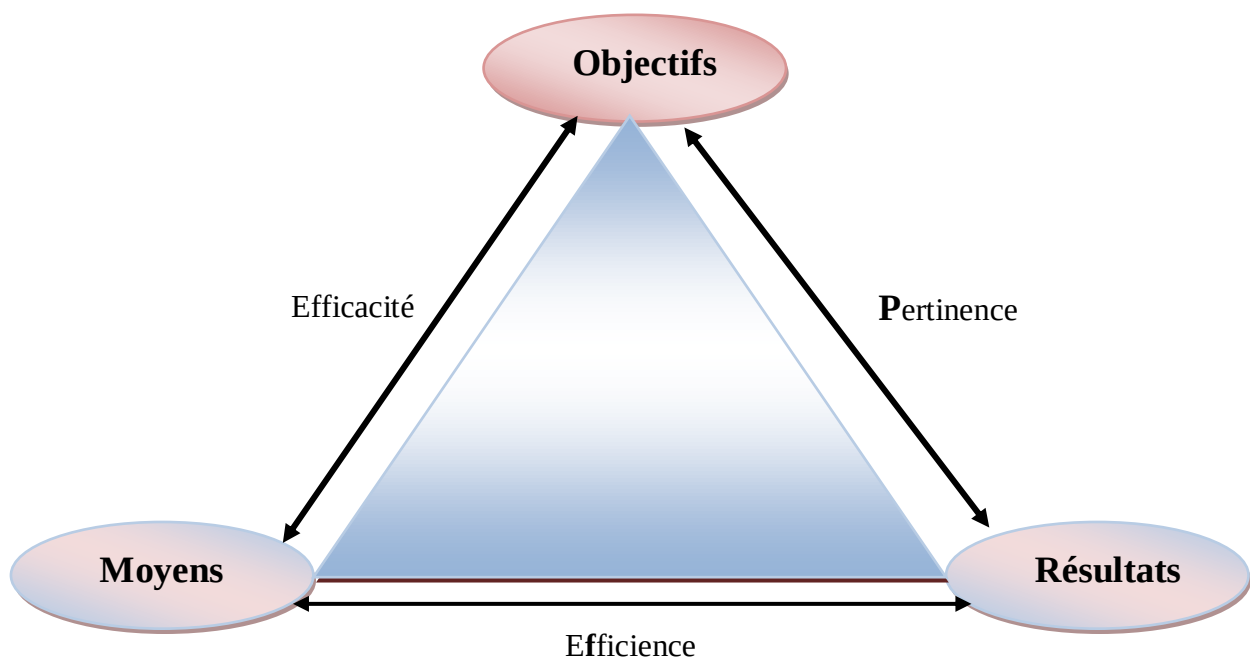
- **Les ressources** : constituent le levier de réalisation de ces objectifs, le contrôle de gestion joue ici un rôle crucial dans l'allocation optimale des divers types de ressources (matérielles, financières, humaines et informationnelles), Cette fonction

d'arbitrage et d'optimisation est au cœur de la recherche d'efficacité organisationnelle, permettant d'aligner précisément les moyens disponibles avec les ambitions définies.

- **Les résultats** : la mesure des résultats constitue le volet évaluatif du contrôle de gestion, elle permet de vérifier si les actions engagées produisent les effets escomptés. Lorsque les résultats s'écartent des prévisions ce qui est fréquent dans le cas d'objectifs ambitieux des ajustements sont nécessaires.

Cette figure illustrée ci-dessous représente les trois composantes essentielles de contrôle de gestion : les objectifs, les ressources et les résultats, Chacune d'elles constitue une brique fondamentale du processus de pilotage de la performance.

Figure n° 1 : Triangle de contrôle de gestion



Source : (Löning & Pesqueux, 1998 ;p6)

- **Objectif / Moyens** : cette relation permet de piloter l'efficacité, c'est-à-dire la capacité à atteindre les objectifs avec les ressources disponibles. L'efficacité mesure ainsi la contribution d'un produit, d'un responsable ou d'une unité aux objectifs de l'organisation dans son ensemble.
- **Objectif / Résultat** : cette articulation renvoie à la pertinence, soit l'adéquation entre les objectifs fixés et les résultats obtenus.

- **Moyens / Résultat** : ici intervient l'efficacité, c'est-à-dire le rapport entre les résultats atteints et les ressources mobilisées. En d'autres termes, il s'agit de produire le maximum de valeur (outputs) pour chaque unité de ressources consommée (inputs), l'efficacité peut également être comprise comme la capacité à satisfaire des motivations individuelles à travers un processus stratégique permettant d'identifier les moyens les plus pertinents, les plus courts ou les moins coûteux pour atteindre l'objectif fixé (Sponem & Pezzet, 2021, p. 228).

La combinaison harmonieuse de l'efficacité, de l'efficacités et de la pertinence, fait la naissance de la performance au cœur du contrôle de gestion et assure d'équilibre qui permet d'éviter ces écueils. Donc sans efficacité l'entreprise travaille "dans le vide" (efforts non traduits en résultats), sans efficacité les résultats sont obtenus à un coût prohibitif (épuiement des ressources), sans pertinence l'entreprise suit des objectifs obsolètes ou déconnectés de la réalité.

3 Les objectifs du contrôle de gestion

La mission centrale du contrôle de gestion consiste à assurer l'alignement des actions de l'entreprise sur ses objectifs stratégiques, en veillant à ce que l'ensemble des composantes organisationnelles contribue de manière optimale à leur atteinte. À ce titre, plusieurs rôles lui sont assignés, parmi lesquelles figurent les plus essentielles :

- **Le suivi de la gestion et le contrôle** : en s'appuyant sur la décentralisation des responsabilités, tout en maintenant un suivi efficace entre les différentes entités. Cette logique s'accompagne d'une décentralisation du système budgétaire, reposant sur une gestion par centres de responsabilité structurés en fonction de la configuration organisationnelle. Dans ce cadre, le contrôleur de gestion occupe une place déterminante, il veille à ce que les objectifs globaux soient déclinés en sous-objectifs clairs et cohérents, compréhensibles par les responsables opérationnels, et à ce que les plans d'action soient réalistes, compatibles avec les ressources disponibles et effectivement mis en œuvre.
- **La maîtrise de l'activité de l'entreprise** : le contrôle de gestion participe à la maîtrise de l'activité en optimisant le fonctionnement opérationnel de l'entreprise. Cette mission s'inscrit également dans une démarche prospective, en élaborant des prévisions fondées sur des objectifs explicites, en assurant un suivi rigoureux des

réalisations et en procédant à l'analyse des écarts afin de mettre en place des actions correctrices adaptées. Cette démarche inclut l'instauration d'une planification à moyen terme cohérente avec la stratégie globale, traduite opérationnellement dans des budgets annuels, tout en apportant un accompagnement dans la prise de décisions stratégiques.

- **La coordination :** Le contrôle de gestion remplit également une fonction de coordination, en favorisant la mise en place d'un système d'information de gestion performant, garantissant une circulation fluide et pertinente des données nécessaires à la prise de décision à chaque niveau hiérarchique. Par ce biais, il accompagne les équipes opérationnelles dans l'atteinte des résultats attendus, dans une logique d'efficacité et de performance.
- **Le pilotage et la mesure de la rentabilité :** Cette mission consiste à assurer la pérennité économique de l'entreprise en évaluant sa rentabilité globale ainsi que celle de ses activités et de ses produits spécifiques, le pilotage s'exprime aussi bien à l'échelle globale qu'au niveau des unités opérationnelles dans une logique de recherche de gains de productivité et d'efficacité. Il agit sur les leviers de rentabilité, soit par l'accroissement des revenus, soit par la maîtrise et la réduction des coûts. Ce pilotage repose sur l'élaboration de normes de performance, tant en matière d'activité que de rentabilité, suivies de leur confrontation avec les résultats obtenus, afin d'identifier les écarts et d'ajuster les actions en conséquence.

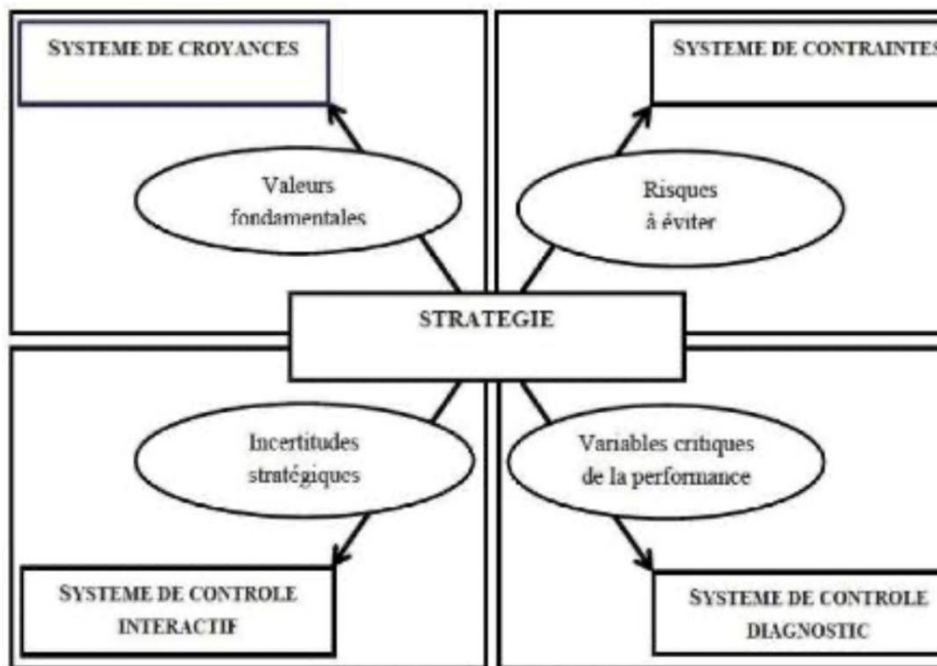
4 Les leviers du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion contemporain s'inscrit dans une dynamique d'aide à la décision et de pilotage stratégique des organisations, mettant en lumière la dimension comportementale du contrôle ainsi que la nécessité d'adapter les dispositifs aux spécificités contextuelles. Le modèle proposé par Robert Simons constitue à cet égard une référence majeure pour comprendre et analyser les systèmes de gestion actuels. Ce dernier a enrichi la conceptualisation du contrôle de gestion en le définissant comme un ensemble de systèmes et de procédures formalisés mobilisant l'information afin de maintenir ou de faire évoluer les configurations organisationnelles (Sponem & Pezzet, 2021, p. 228). Il a formalisé un modèle systémique et évolutif fondé sur quatre leviers de contrôle, destinés à activer la

stratégie, en mesurer la pertinence et soutenir un apprentissage organisationnel continu, ce modèle comprend quatre leviers :

- **Le système de croyances** : il repose sur un ensemble explicite de valeurs organisationnelles que les dirigeants communiquent et renforcent pour créer du sens, fédérer les comportements et guider la recherche d'opportunités, notamment dans un environnement incertain. Ce levier contribue à construire une culture organisationnelle partagée, à travers des outils formels (charte, code éthique) et informels.
- **Le système de frontières** : il établit les limites des comportements acceptables et définit les zones d'exclusion stratégique, agissant comme un garde-fou, il restreint certains axes d'action tout en laissant place à la créativité dans un cadre sécurisé. (Alcouf et al, 2013, p7)
- **Le système de contrôle diagnostique** : il constitue la forme la plus classique du contrôle de gestion, il repose sur la mesure des écarts de performance par rapport à des objectifs préétablis et permet de surveiller les résultats, détecter les déviations, corriger les erreurs et allouer les ressources de manière ciblée. Bien que très utile pour assurer la discipline stratégique, ce système est parfois critiqué pour son caractère rigide, qui peut freiner l'innovation et réduire la capacité de l'organisation à s'adapter à un environnement turbulent.
- **Le système de contrôle interactif** : centré sur les incertitudes stratégiques, ce levier favorise les échanges constants entre dirigeants et subordonnés. Il stimule l'émergence de nouvelles idées, encourage l'apprentissage organisationnel, et accompagne la construction de nouvelles compétences. Simons insiste sur le fait que ce n'est pas la nature des outils qui change (budgets, tableaux de bord...), mais la manière dont ils sont utilisés. Les systèmes interactifs permettent aux managers de conjuguer contrôle et innovation, en répondant aux paradoxes contemporains : maîtriser les activités tout en restant ouverts aux opportunités émergentes.

Figure n° 2 : Les leviers de contrôle



Source : (Simon, 1995, p. 157)

Ce modèle dépasse une vision purement mécaniste du contrôle de gestion. En articulant stabilité (croyances, diagnostics) et adaptabilité (interactivité, frontières souples), il offre une grille de lecture puissante pour Piloter la stratégie en temps réel et stimuler l'innovation dans un cadre sécurisé, transformer les incertitudes en leviers de différenciation. D'ailleurs, il a met en lumière deux tensions centrales que les leviers aident à équilibrer :

- **Contrôle vs. Flexibilité** : Les garde-fous (frontières) et les croyances structurent l'action, tandis que le contrôle interactif ouvre des espaces d'expérimentation.
- **Exécution vs. Emergence** : Les systèmes diagnostiques assurent la réalisation des objectifs courants, mais les systèmes interactifs nourrissent la stratégie future.

5 Le processus de contrôle de gestion

Un processus, au sens large, se définit comme un enchaînement d'activités interdépendantes concourant à la création de valeur, qu'elle soit sous forme de biens ou de services. Lorsqu'il porte sur ces processus, le contrôle de gestion doit en intégrer les

attributs essentiels : un responsable identifié, des objectifs clairement définis, et un système de mesure de la performance (Loning et al., 2008 p64) .

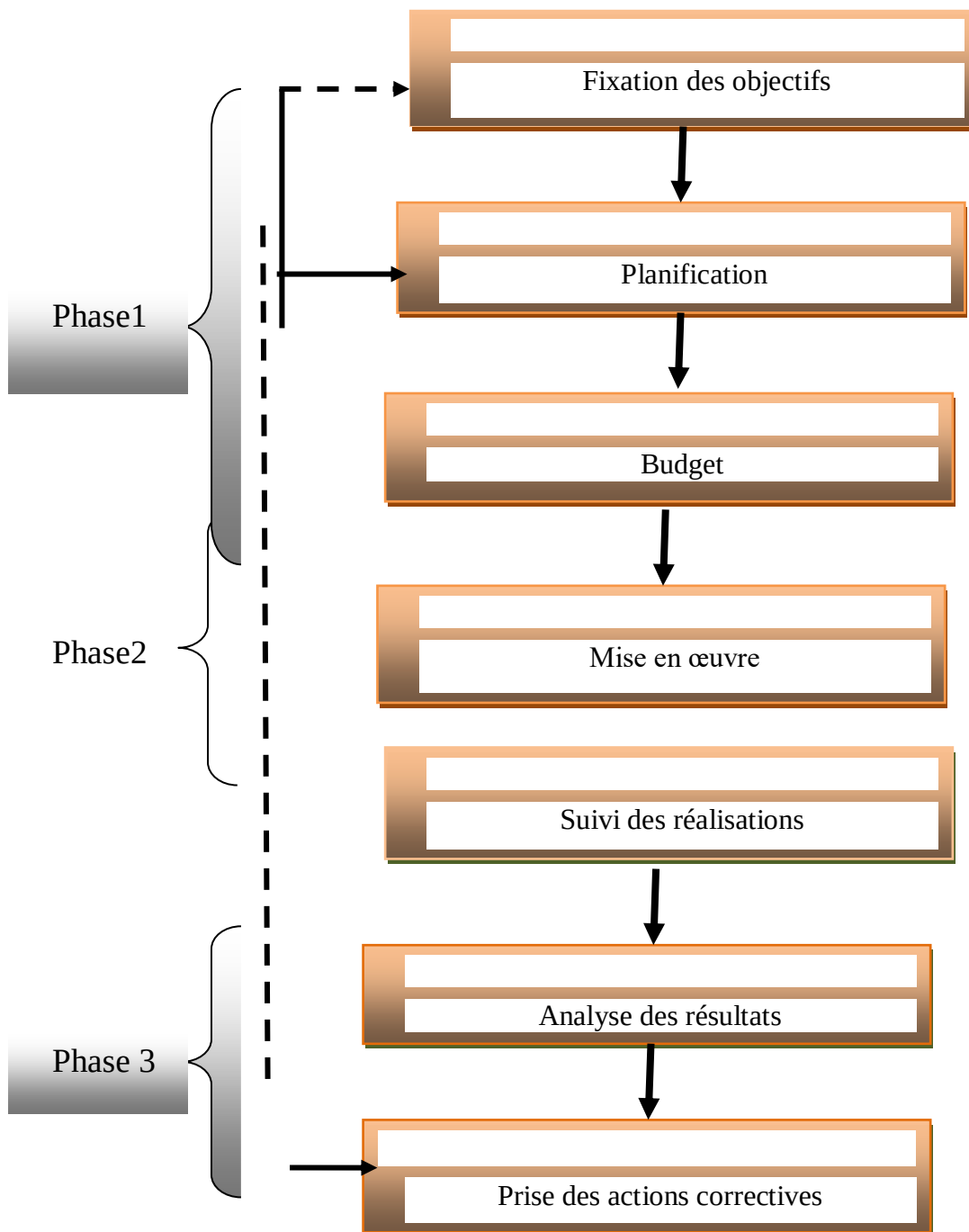
5.1 Le contrôle de gestion : un processus managérial :

Le contrôle de gestion, historiquement influencé par une approche cybernétique, fondée sur un modèle fermé de rétroaction, connaît une évolution vers une plus grande ouverture. Il peut être appréhendé comme un processus managérial structuré, visant à coordonner, suivre et ajuster les actions organisationnelles en lien avec les orientations stratégiques.

Le contrôle de gestion joue un rôle de courroie de transmission entre la stratégie globale formulée par la direction générale et sa déclinaison opérationnelle, sur le terrain, au niveau des unités d'exécution. En ce sens, il joue un rôle de soutien essentiel, en alimentant la réflexion stratégique par des données de vigilance tout en facilitant l'observation des signaux faibles, le suivi des actions prévues et l'évaluation des écarts entre les plans et leur mise en œuvre effective. Il se déploie à travers trois phases complémentaires, chacune jouant un rôle déterminant dans la régulation de la performance et la cohérence des actions organisationnelles avec les orientations stratégiques :

- **La phase de finalisation (contrôle a priori) :** Cette première étape, préalable à toute action, vise à définir les objectifs de l'organisation, les ressources nécessaires et les instruments de pilotage adaptés. Il s'agit d'une phase de planification stratégique où les finalités globales sont traduites en objectifs opérationnels quantifiés, souvent à l'horizon d'un exercice budgétaire annuel permettant d'assurer l'alignement entre la stratégie, la planification opérationnelle et les budgets. Cette phase assure la validité des prévisions, qui consiste à vérifier périodiquement la pertinence des hypothèses stratégiques (Gervais, 1989, P 301).
- **La phase de suivi (contrôle en cours d'action) :** La seconde phase correspond à la mise en œuvre des orientations retenues, et garantir une cohérence à la fois hiérarchique et horizontale, permettant d'ajuster les actions en cas d'écarts par rapport aux prévisions. Ce pilotage peut nécessiter des actions correctives, voire, dans certains cas, une remise en question des objectifs initiaux.
- **La phase de post-évaluation (contrôle a posteriori) :** cette dernière phase consiste en une évaluation des résultats obtenus à l'issue de l'action, à travers les prismes de l'efficacité et de l'efficience. Cette évaluation permet de responsabiliser les acteurs en valorisant ou en sanctionnant les performances observées.

Schéma n° 2 : Le processus de contrôle de gestion



5.2 Le contrôle de gestion un processus intégrateur entre le contrôle stratégique et opérationnel

S'inscrivant dans une logique cyclique et itérative, le contrôle de gestion englobe la définition des objectifs, l'allocation des ressources, la mise en œuvre des actions, ainsi que l'évaluation des résultats. Ce cycle fournit aux dirigeants des repères fiables pour assurer la conformité des actions à la stratégie, aussi bien à court terme (via le pilotage opérationnel) qu'à long terme (via le contrôle stratégique).

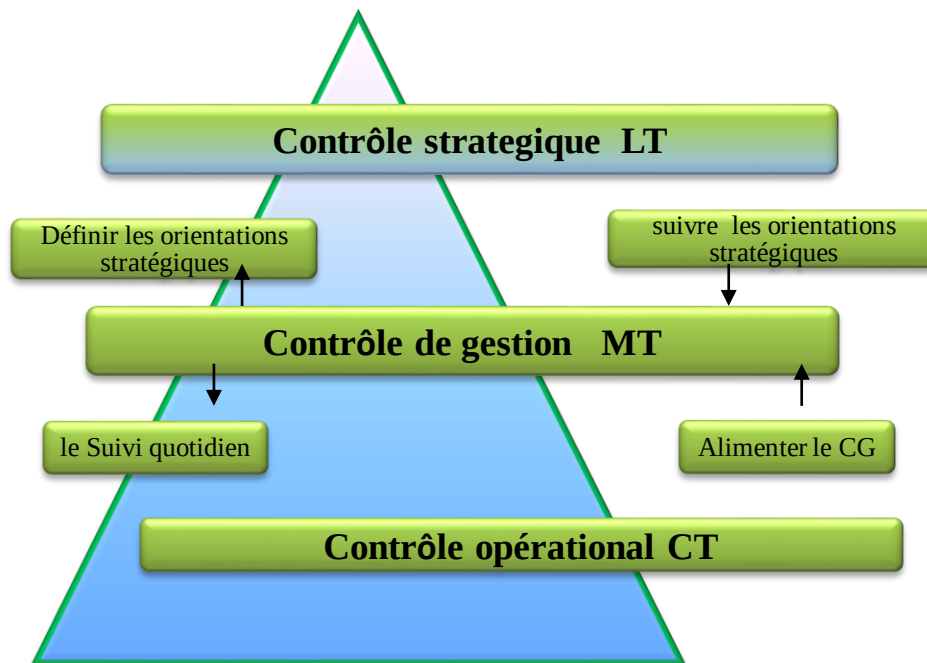
Le contrôle de gestion agit comme une charnière entre :

- **Le contrôle stratégique** qui désigne l'ensemble des mécanismes mis en œuvre pour surveiller, évaluer et ajuster la mise en œuvre de la stratégie d'une organisation, dans une perspective de long terme. Il permet aux dirigeants de vérifier la cohérence des orientations stratégiques. Il s'agit d'un processus qui relie l'action à la stratégie, en permettant de détecter les signaux faibles d'évolution de l'environnement et de repositionner l'entreprise si nécessaire, le contrôle stratégique s'intéresse davantage à la pertinence des choix stratégiques, à l'adaptation au changement (marché, technologie, réglementations) et à l'alignement global des actions avec la vision de l'entreprise.
- **Le contrôle opérationnel** (ou contrôle d'exécution) représente une dimension clé du contrôle de gestion, centrée sur le court terme. Son objectif principal est de garantir que les ressources allouées (humaines, financières, matérielles) sont utilisées de manière optimale pour atteindre les résultats fixés, en cohérence avec la stratégie globale.

À ce stade, Le contrôle de gestion intervient autant que processus intégrateur entre le contrôle stratégique et opérationnel pour :

- Vérifier la conformité des actions courantes avec les plans stratégiques (ex : respect des budgets, délais, normes qualité).
- Mesurer l'efficacité en analysant le rapport entre les ressources consommées et les outputs (ex : coût de production par unité).
- Corriger les écarts et la Proposition des ajustements en temps réel (ex : réallocation de budgets, optimisation des processus) .

Figure n° 3 : Les différents niveaux de contrôle selon Anthony



Source : (Alazard & Sépari, 2018 P6)

À l'issue de cette structuration, il est possible de distinguer trois niveaux de contrôle organisationnel : le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel, chacun correspondant à un niveau spécifique de pilotage. Bien que ces niveaux soient hiérarchisés, ils demeurent étroitement interdépendants. En effet, le contrôle stratégique ne peut être pleinement efficace sans un contrôle de gestion performant, lequel repose à son tour sur un contrôle opérationnel rigoureux.

La principale distinction entre le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel réside dans le degré d'autonomie accordé aux acteurs ainsi que dans la nature des éléments contrôlés. Alors que le contrôle opérationnel est centré sur les actions et les processus d'exécution, le contrôle de gestion s'intéresse principalement aux résultats obtenus et à leur conformité avec les objectifs fixés (Sponem & Pezzet, 2021, p. 236). En outre, le contrôle de gestion accorde une importance particulière au processus de pilotage, tandis que le contrôle opérationnel privilégie davantage la maîtrise des systèmes techniques et des activités d'exécution.

Par ailleurs, ces trois niveaux de contrôle entretiennent une relation de complémentarité. À cet égard, le contrôle de gestion occupe une position centrale en assurant la cohérence entre les orientations stratégiques définies par la direction et leur traduction en actions opérationnelles. Il constitue ainsi un véritable mécanisme d'articulation entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel, tout en intégrant les contraintes techniques, organisationnelles et managériales auxquelles l'entreprise est confrontée.

6 La digitalisation du contrôle de gestion

La digitalisation du contrôle de gestion constitue aujourd'hui un enjeu stratégique majeur pour les organisations, dans la mesure où elle transforme profondément les modalités de pilotage et d'évaluation de la performance. Cette évolution favorise l'automatisation des tâches à faible valeur ajoutée, notamment la collecte, le traitement et la diffusion des données, tout en permettant le développement d'analyses prédictives et en temps réel. Le contrôle de gestion évolue ainsi vers une fonction davantage orientée vers l'aide à la décision et le pilotage stratégique.

Toutefois, les bénéfices de cette transformation reposent sur une articulation efficace entre les innovations technologiques et les dimensions organisationnelles. L'intégration des outils numériques doit en effet s'inscrire dans une logique de cohérence avec les orientations stratégiques de l'entreprise et les pratiques managériales. Grâce aux progiciels de gestion intégrés (ERP), aux plateformes décisionnelles et aux solutions fondées sur l'intelligence artificielle, le contrôleur de gestion dispose désormais d'informations plus fiables, mieux structurées et accessibles en temps réel, ce qui améliore la qualité des décisions et renforce la réactivité de l'organisation.

6.1. L'apport des ERP à l'évolution du métier de contrôleur de gestion

La maîtrise des données constitue aujourd'hui un facteur déterminant de la performance des organisations. Dans ce contexte, les progiciels de gestion intégrés (ERP – *Enterprise Resource Planning*) occupent une place centrale au sein des systèmes d'information et des dispositifs de contrôle de gestion. Ces solutions permettent d'intégrer l'ensemble des processus de l'entreprise autour d'une base de données unique et d'une architecture modulaire, favorisant ainsi une circulation fluide de l'information entre les différentes fonctions de l'organisation.

Depuis leur diffusion à grande échelle au milieu des années 1990, les ERP n'ont cessé d'évoluer grâce à l'intégration de nouveaux modules répondant aux besoins croissants des entreprises. Leur mise en œuvre représente cependant un projet complexe, mobilisant des ressources techniques, humaines et organisationnelles importantes. Le succès d'un projet ERP dépend notamment d'une planification rigoureuse, d'un cahier des charges clairement défini, du respect des contraintes de coûts et de délais ainsi que d'une conduite efficace du changement. Ces projets sont généralement menés par des équipes pluridisciplinaires, souvent accompagnées de consultants spécialisés, et s'inscrivent dans des démarches plus larges de transformation organisationnelle et de réingénierie des processus.

Selon (Loning et al., 2008, p. 211) , les ERP se caractérisent notamment par :

- une gestion intégrée des différentes fonctions de l'entreprise au moyen de modules interconnectés ;
- un référentiel de données unique garantissant la cohérence des informations ;
- une capacité d'adaptation aux évolutions organisationnelles, réglementaires et professionnelles ;
- une administration centralisée des applications ;
- une interface utilisateur homogène ;
- des fonctionnalités de personnalisation et de développement ;
- une continuité fonctionnelle entre les différents modules.

L'objectif principal d'un ERP est de rationaliser les flux d'information, de faciliter les échanges entre les différents acteurs de l'organisation et d'améliorer l'efficacité des processus. En tant que système sociotechnique, il constitue également un puissant levier de transformation organisationnelle. Son utilisation favorise une meilleure communication, réduit les délais de traitement de l'information et améliore la qualité des analyses décisionnelles grâce à des fonctionnalités de simulation et d'aide au pilotage.

6.2. Du contrôle de gestion traditionnel au Big Data Control

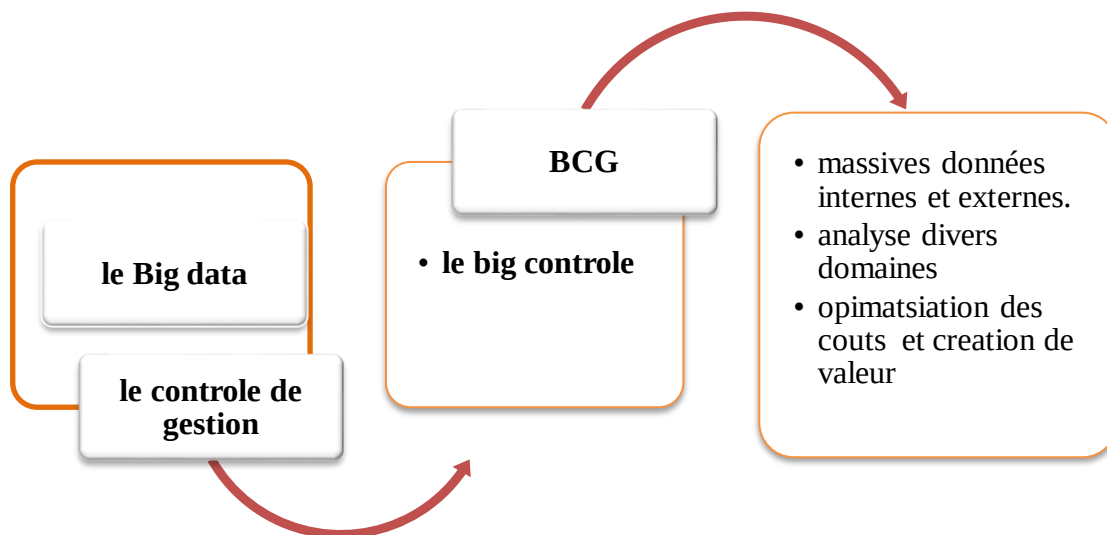
L'intégration de l'intelligence artificielle (IA) représente aujourd'hui une évolution majeure du contrôle de gestion. En automatisant certaines tâches d'analyse et de traitement de l'information, l'IA transforme les pratiques de pilotage et renforce les capacités d'anticipation des organisations.

Cette évolution repose en grande partie sur l'exploitation du Big Data, qui constitue l'infrastructure informationnelle de nombreuses applications d'intelligence artificielle. Contrairement au contrôle de gestion traditionnel, essentiellement fondé sur l'analyse des données internes de l'entreprise, le Big Data Control (BDCG) mobilise simultanément des données internes et externes provenant de multiples sources. Ces données, souvent volumineuses, variées et produites en temps réel, sont analysées afin d'identifier des tendances, de détecter des risques, de prévoir les évolutions futures et de créer de la valeur.

Le passage du contrôle de gestion traditionnel au Big Data Control marque ainsi une évolution profonde des pratiques de pilotage. Le contrôleur de gestion ne se limite plus à mesurer les performances passées ; il devient un acteur stratégique capable d'exploiter des données massives afin d'éclairer les décisions, d'améliorer la réactivité de l'organisation et de soutenir durablement sa création de valeur.

Big Data + contrôle de gestion (CDG) = Big Contrôle de gestion (BCDG)(Youssef BELHAJ), 2023, p. 322)

Shéma n° 3 : Le passage du contrôle de gestion au Big contrôle



Source : élaboré par nos soins

Cette évolution vers un Big Contrôle de Gestion (BCDG) permet plusieurs bénéfices :

- Des simulations prédictives pour optimiser le processus d'établissement des budgets
- Une abondance de sources de données (internes et externes)
- Un traitement rapide des données structurées et non structurées, incluant des données telles que des photos, des interactions sur les réseaux sociaux, des tendances météorologiques, à des volumes importants.
- Une analyse automatique et efficace en temps réel de milliers d'écritures comptables, contribuant ainsi au pilotage opérationnel et stratégique, et permettant l'identification des anomalies et des écarts importants.
- La possibilité d'utiliser le prévisionnel à travers un "smart reporting" pour alerter directement le contrôleur de gestion et lui permettre de mettre en place des mesures correctrices.
- Le Big Data améliore la gestion des performances pour atteindre un écart **zéro**
- Le Big Data simplifie les analyses prédictives, permettant ainsi une meilleure compréhension du marché et des prises de décision plus éclairées (zaïdi , p. 7)

6.3 Les avantages et les limites de la digitalisation du contrôle de gestion :

La digitalisation du contrôle de gestion transforme profondément ses modes de fonctionnement, ses outils, mais aussi le rôle des contrôleurs. Parmi les avantages, on note une automatisation renforcée des tâches répétitives (collecte des données, reporting standard, consolidations), ce qui libère du temps pour des analyses plus stratégiques. L'accès en temps réel ou quasi réel aux données opérationnelles permet d'améliorer la précision des prévisions et de détecter plus vite les écarts, ce qui renforce la réactivité des décisions (par exemple via les ERP, la Business Intelligence, le Big Data)(Harnane & Harchaoui, 2024, p. 417).

Tandis qu'il y a aussi des limites importantes. Tout d'abord, la mise en place de ces technologies nécessite des investissements financiers non négligeables, tant en matériel qu'en formation des équipes. De plus, la qualité et la fiabilité des données peuvent poser problème en termes de données incomplètes, incohérentes ou non intégrées entre les systèmes. Il y a aussi des défis liés à la culture organisationnelle comme la résistance au changement, le déficit de compétences numériques, ou encore la crainte de l'obsolescence

de certains rôles , les questions de sécurité des données, de confidentialité deviennent cruciales(Griguer & Lakhoul, 2023, p. 665) .

Section 2 : Les outils du contrôle de gestion

Les outils et dispositifs du contrôle de gestion peuvent être regroupés en plusieurs grandes catégories, qui remplissent des fonctions complémentaires. Toutefois, en l'absence de normalisation internationale, ces outils ne sont pas soumis à des standards universels ; Chaque entreprise élabore ses propres systèmes de prévision, de contrôle et de pilotage en fonction de ses besoins spécifiques. On retrouve parmi les principaux instruments : la comptabilité de gestion, les budgets, les tableaux de bord, et l'organisation en centres de responsabilité et le reporting.

1 La comptabilité de gestion

1.1 Origine, rôle et évolution :

Historiquement, la comptabilité analytique est l'origine de la comptabilité de gestion, elle s'est développée en parallèle avec l'essor industriel ses premières formalisation théoriques apparaissent autour de 1870. Initialement, elle vise à maîtriser les flux internes de l'organisation, les coûts de production (matières, main-d'œuvre, machines).Elle s'inscrivait dans une logique de contrôle de productivité ou de performance opérationnelle.

La comptabilité analytique a ensuite évolué vers la comptabilité de gestion en y intégrant des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation,) à court et à long terme ;la réalisation et d'explication des écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets).(Cappelletti et al., 2014, p. 153)

Aujourd'hui, la comptabilité de gestion elle représente une comptabilité d'exploitation interne, conçu pour fournir aux décideurs des données utiles à l'action, contextualités et adaptées aux besoins opérationnels. Elle regroupe un ensemble de techniques de calcul et d'analyse des coûts, utilisées principalement pour éclairer les décisions managériales dans une logique de pilotage. En outre elle permet aux responsables d'entités (produits, départements, projets, etc.) de mieux comprendre la structure de leurs coûts, d'anticiper les conséquences financières de leurs choix stratégiques, et d'ajuster leurs actions en

conséquence pour aider à positionner l'entreprise par rapport aux concurrents (Alazard & Sépari, 2018, p. 21) .

1.2 Les articulations entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion

Depuis l'introduction des normes IFRS en 2005, les interactions entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière se sont intensifiées. Cette convergence s'explique notamment par les exigences accrues en matière de valorisation des actifs, en particulier les actifs immatériels, ainsi que par la nécessité d'intégrer des flux futurs dans l'analyse financière. Ces éléments requièrent des données de gestion précises et adaptées pour assurer une évaluation fiable. Parallèlement, la comptabilité de gestion s'appuie sur les informations issues de la comptabilité financière, notamment le Tableau du compte de résultat, qui, distingue clairement les activités d'exploitation des éléments exceptionnels. Cette interdépendance permet d'harmoniser les données tout en répondant à des objectifs distincts.

Par ailleurs la comptabilité de gestion joue un rôle central dans la valorisation des stocks, en particulier à travers le calcul du coût de production ou coût complet applicable aux produits finis, semi-finis et en cours de fabrication. Toutefois, certaines charges comme les frais de siège ou les charges financières sont souvent exclues de cette valorisation lorsqu'il n'est pas possible de les imputer raisonnablement aux produits. Cela peut engendrer un écart entre le coût comptable (défini selon les normes de la comptabilité générale) et le coût de gestion (défini en fonction des besoins décisionnels internes). Ces divergences illustrent le fait que les règles de calcul des coûts ne répondent pas nécessairement aux mêmes objectifs , certaines décisions managériales, comme la fixation d'un prix de vente, requièrent une information en coût de revient, incluant les charges de distribution, ce que ne prévoit pas toujours la comptabilité générale ; de même, dans une logique d'évaluation de la performance des managers, il peut être justifié d'intégrer des éléments de coûts financiers lorsque ceux-ci ont un pouvoir de décision sur les besoins de financement (Giraud et al., 2005, p. 149) ,ces différences illustrent l'adaptabilité de la comptabilité de gestion aux besoins spécifiques des décideurs, contrairement à la rigidité normative de la comptabilité financière ,bien que la comptabilité financière est essentiellement destinée aux tiers externes (investisseurs, partenaires, autorités de régulation), qui souhaitent évaluer la santé financière de l'entreprise, la comptabilité de gestion, quant à elle, est un outil au service des

acteurs internes dirigeants, managers opérationnels, chefs de projets afin de piloter l'activité et de positionner l'organisation par rapport à ses concurrents .

1.3 Les objectifs de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion constitue un outil essentiel pour fournir des informations internes pertinentes, permettant d'évaluer les performances, d'analyser l'utilisation des ressources et d'apprécier les résultats obtenus en retour. elle modélise les processus internes dans une logique d'aide à la planification et au contrôle (Sponem & Pezzet, 2021, p. 228), son champ d'application est vaste , avant même de chercher à maîtriser les coûts, il est nécessaire de les replacer dans une perspective de contrôle, en tenant compte de leur temporalité (coûts ex post et ex ante), de leur origine, de leur finalité, parmi lesquelles on trouve que la comptabilité de gestion permet de :

- Analyser les coûts par fonction par Identification des coûts liés aux différentes activités de l'entreprise (production, distribution, administration, etc.).
- Évaluer les éléments du bilan en fournissant une base de calcul pour la valorisation des actifs (stocks, immobilisations) en lien avec la comptabilité financière.
- Expliquer les résultats financiers et comparer les coûts des produits ou services avec leurs prix de vente pour mesurer la rentabilité et identifier les marges.
- Piloter la performance permettant une évaluation fine des activités, et non des individus, dans une logique de performance collective.
- Contribuer à la construction des budgets, à la mesure des écarts, à la planification stratégique, ainsi qu'à l'évaluation des performances opérationnelles
- Soutenir la prise de décision par la fourniture aux managers des données fiables pour évaluer les coûts, optimiser les ressources et orienter les choix stratégiques.

1.4 La comptabilité de gestion un outil d'analyse et de maîtrise des coûts :

La comptabilité de gestion constitue un moyen de contrôle ex ante, fondé sur l'établissement de prévisions. Elle repose sur la détermination de coûts anticipés qu'ils soient préétablis, optimaux ou standards selon l'horizon temporel considéré. Cependant, ces coûts ne s'appuient pas toujours sur des données entièrement vérifiables, car certains paramètres demeurent incertains, tels que la variation des prix des matières premières, l'évolution des coûts de main-d'œuvre ou encore les volumes de ventes futurs.

Dans ce contexte, Le gestionnaire qu'il soit décideur stratégique ou responsable opérationnel est confronté à la nécessité de comprendre, choisir et maîtriser les coûts pertinents. Cela suppose non seulement de disposer d'une information adaptée à la décision, mais aussi de connaître l'étendue de son pouvoir d'action sur les différents types de coûts

- **La pertinence du coût :** la comptabilité de gestion doit fournir des données adaptées aux besoins des décideurs, Pour être efficace, ce système doit proposer des résultats cohérents avec les objectifs poursuivis. Il s'agit alors d'identifier le coût le plus pertinent selon la nature du problème de gestion rencontré. A cet égard, le coût le plus utile n'est pas nécessairement celui qui présente le plus haut degré de précision, mais celui qui est disponible au bon moment, à la bonne place, pour le bon utilisateur, avec le niveau de détail attendu. La notion de pertinence est ainsi contextuelle et subjective, influencée par les caractéristiques propres à chaque organisation. cette pertinence est analysée à travers quatre critères l'évolution des prix, et le niveau d'activité, l'efficacité de l'exploitation, et l'identification claire des responsabilités (Dubrulle & Servan, 1991). Ces critères permettent de juger si les coûts produits par la comptabilité de gestion sont véritablement utiles pour éclairer les décisions.
- **Le Pouvoir du Gestionnaire sur les Coûts :** Le décideur doit distinguer les coûts qu'il peut influencer de ceux qui échappent à son contrôle. Cette distinction conditionne la pertinence des outils d'analyse et la responsabilité effective des acteurs. Notamment le coût d'opportunité qui correspond au manque à gagner associé au choix d'une alternative plutôt qu'une autre. Ce coût, bien qu'immatériel, peut avoir un impact réel sur l'organisation. Il peut résulter, par exemple, d'une rupture de stock, d'une absence de personnel ou d'un conflit social, autant d'éléments susceptibles d'altérer la performance sans être enregistrés dans la comptabilité de gestion.

Tableau n° 1 : les coûts face au pouvoir de décideur

Critère	Définition	Exemple	Pouvoir du décideur
Coût irréversible	Coût engagé de façon définitive.	Achat d'une machine.	Limité
Coût réversible	Coût pouvant être ajusté après décision.	Heures supplémentaires.	Fort
Coût	Coût sur lequel le	Embauche d'un	Fort

contrôlable	gestionnaire a un pouvoir direct.	salarié.	
Coût administré	Coût imposé par des réglementations externes.	Charges sociales, taxes.	Nul
Coût déterminé	Lien clair entre coût et résultat.	Consommation de matières premières.	Fort
Coût discrétionnaire	Lien flou entre coût et résultat.	Dépenses administratives.	Partiel
Coût visible	Coût directement identifiable.	Salaire des employés.	Fort
Coût caché	Coût indirect, souvent agrégé à d'autres postes.	Délais d'attente, non-qualité.	Difficile à maîtriser

Source : élaboré par nos soins

Le tableau ci-dessus illustre les différents types de coûts auxquels un gestionnaire est confronté, en les classant selon deux axes : leur formalisation en comptabilité de gestion et le pouvoir d'action du gestionnaire. On distingue les coûts formalisés (ex. : coûts directs, variables, standards) et non formalisés (ex. : coûts cachés, d'opportunité). Certains coûts sont maîtrisables par le gestionnaire tandis que d'autres lui sont imposés (excoûts administrés, irréversibles).

2 Les centres de responsabilités :

Le contrôle de gestion s'appuie sur la structuration de l'organisation en centres de responsabilité pour piloter la performance et renforcer la responsabilisation des acteurs. Chaque centre, qu'il soit de coûts, de revenus, de profit ou d'investissement, constitue une unité autonome à laquelle sont associés des objectifs précis et des indicateurs de performance. Cette approche permet de déléguer les décisions tout en assurant un suivi rigoureux des résultats.

2.1 Définition :

Le centre de responsabilité, également appelé unité de gestion, désigne un sous-ensemble de l'organisation, doté d'une certaine autonomie décisionnelle, à qui sont attribuées des ressources et des objectifs spécifiques (Giraud et al., 2005, p. 48). Il est placé sous la responsabilité d'un acteur unique, chargé d'en piloter les moyens humains, matériels et financiers pour atteindre les résultats attendus, la clarté du périmètre d'action et la

cohérence entre délégation d'autorité et responsabilité sont les conditions nécessaires à l'efficacité de ces unités.

Sur le plan organisationnel, la structure hiérarchique des centres de responsabilité relève de la direction générale, tandis que leur dimension gestionnaire (objectifs, indicateurs, pilotage de la performance) est largement co-construite avec les contrôleurs de gestion. Une coordination étroite entre ces deux niveaux est essentielle afin d'éviter les dérives dans le processus de pilotage.

2.2 Les caractéristiques principales :

Les centres de responsabilité peuvent prendre la forme d'un service, d'un département, d'une division ou encore d'un point de vente. Ils s'inscrivent dans une logique de pilotage par objectifs, et leur typologie dépend du degré d'influence qu'ils exercent sur les résultats économiques. Ils disposent :

- d'une autorité déléguée pour engager des ressources dans le cadre d'un plan d'action
- d'un budget prévisionnel, traduisant les objectifs en termes financiers
- des rapports périodiques permettant de comparer les réalisations aux prévisions et d'analyser les écarts.

2.3 La Typologie des centres de responsabilité :

La littérature distingue quatre types de centres de responsabilité, en fonction de l'étendue de leur pouvoir de décision (Loning et al., 2008, p. 20) :

a) Les centres de coûts : Ils n'ont la maîtrise que des charges engagées, sans prise directe sur les revenus. Deux sous-catégories existent :

- Centres de coûts productifs : généralement liés à la production (usines, ateliers), ils permettent une relation claire entre coûts et volume produit, ce qui facilite l'usage d'outils classiques de contrôle tels que les coûts standards, les budgets flexibles ou les analyses d'écarts.
- Centres de coûts discrétionnaires : ils fournissent des prestations internes (ex. : fonctions support) dont les outputs sont difficilement quantifiables. Leur évaluation repose sur des budgets base zéro, des suivis par mission ou par projet, et une logique de cohérence stratégique plus que de performance immédiate.

- b) Les centres de revenus :** Ces unités, relativement rares, sont responsables du chiffre d'affaires généré, mais non des coûts associés. Il s'agit souvent d'équipes commerciales intégrées, soumises à des objectifs de volume ou de mix produits, sans influence sur la rentabilité.
- c) Les centres de profit :** Ils disposent d'une autonomie significative, tant sur les charges que sur les produits. Ils prennent des décisions pour optimiser la rentabilité, en arbitrant entre coûts et recettes. Ce sont typiquement des divisions ou filiales combinant fonctions de production et de vente, avec des marges de manœuvre sur la stratégie commerciale et les marchés.
- d) Les centres d'investissement :** à ce stade, le centre contrôle non seulement le compte de résultat, mais aussi les actifs économiques mis à sa disposition. Ce sont généralement des unités de haut niveau.

3 Le contrôle budgétaire

3.1 Définition :

Le contrôle budgétaire constitue une composante centrale du système de contrôle de gestion dans la plupart des organisations ; d'ailleurs il a longtemps fait office de contrôle de gestion, dans la mesure où il remplissait les principales fonctions de pilotage et de surveillance. Fondé principalement sur une logique comptable, il s'appuie sur l'usage des coûts standards pour identifier, mesurer et analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations. Ces écarts, loin de constituer de simples indicateurs statistiques, jouent un rôle crucial dans la mise en œuvre d'actions correctives. Ils permettent de questionner les origines des dérives observées qu'il s'agisse d'un effet volume, d'un changement de mix-produit, d'un problème de rendement ou de variation de prix et d'interroger les responsabilités associées.

Ce dispositif repose sur une logique contractuelle dans laquelle l'élaboration du budget représente un engagement formel entre un responsable opérationnel et sa hiérarchie.

Pendant de nombreuses années, le contrôle budgétaire a constitué le principal, voire l'unique outil de contrôle de gestion appliqué aux activités de production. Il s'apparentait à un véritable contrat de performance, reposant sur la définition d'objectifs chiffrés et sur un suivi régulier des écarts entre les prévisions et les résultats réalisés. Cependant, ce modèle a fait l'objet de critiques récentes, notamment en raison de son orientation excessivement

financière et de son inadéquation face à l'environnement incertain et instable des organisations contemporaines (Alcouf et al., 2013, p. 30).

3.2 Rôles et finalités :

L'un des apports fondamentaux du contrôle budgétaire réside dans sa capacité à fournir des informations financières pertinentes à plusieurs niveaux :

- aux acteurs opérationnels, qui s'engagent sur des objectifs chiffrés et doivent optimiser l'utilisation des ressources
- aux managers intermédiaires, chargés d'analyser les écarts entre prévisions et réalisations et de mettre en œuvre des actions correctives
- aux dirigeants, qui disposent ainsi d'une vision synthétique des performances, indispensable pour piloter la stratégie globale.

Au-delà de sa dimension technique, le contrôle budgétaire participe à la démarche prévisionnelle de l'entreprise à court, moyen et long termes. Il joue un rôle structurant dans la mise en œuvre de la stratégie en assurant une coordination entre les centres de responsabilité et en facilitant l'allocation des ressources en fonction des choix opérationnels (Alcouf et al., 2013, p. 14).

3.3 Les phases du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire s'organise autour de plusieurs étapes essentielles :

a) L'élaboration des budgets :

La budgétisation constitue un pilier essentiel du management. Elle permet de planifier, de coordonner et de piloter les activités de l'organisation tout en conciliant les ambitions stratégiques avec les contraintes de faisabilité. Cette étape repose sur une approche décentralisée, à chaque niveau hiérarchique, réalisent une analyse pré-budgétaire. Cette démarche ascendante permet à chaque entité de disposer d'un objectif clair et quantifiable, et d'hypothèses de travail définies, de directives stratégiques à appliquer. Sur cette base, les responsables élaborent un plan d'action visant à atteindre les objectifs fixés, ou du moins à s'en approcher au mieux. Une fois ce plan validé, ils chiffrent ses implications financières, souvent en collaboration avec les services de contrôle de gestion. Après la validation

interne, le budget du centre de responsabilité est consolidé avec ceux des autres entités, puis soumis à la direction générale pour approbation finale.

En ce sens, le budget peut être considéré comme un véritable contrat de gestion, matérialisant l'engagement des centres de responsabilité à atteindre des objectifs déterminés, en contrepartie de moyens alloués par la hiérarchie. On distingue généralement deux grandes catégories de budgets, selon leur mode d'élaboration et leur finalité (H. Bouquin, 2011, p. p71):

- Classification comptable : budgets d'exploitation (compte de résultat prévisionnel), de trésorerie, d'investissement et bilan prévisionnel.
- Classification organisationnelle : budgets par centres de responsabilité, On y retrouve notamment : les budgets directement liés au cycle de production et de vente, comme les budgets des ventes (souvent structurants pour les autres), les budgets des moyens commerciaux, d'approvisionnement, de production, de stocks et de main-d'œuvre productive ; les budgets d'investissement.

b) Suivi et analyse des écarts budgétaires :

Le suivi budgétaire consiste à comparer les performances réalisées avec les prévisions établies dans les budgets. Il s'agit d'analyser les écarts entre les résultats obtenus et les objectifs initialement fixés, afin d'identifier les zones de risque ou de sous-performance. Cette opération s'inscrit dans une logique de gestion par exception, qui vise à concentrer l'attention managériale sur les écarts significatifs, en évitant de mobiliser inutilement les ressources sur les écarts mineurs

L'analyse des écarts intervient après la fixation des standards budgétaires, lesquels représentent des repères de performance. Ces standards ont une dimension stratégique importante, puisqu'ils sont souvent issus de négociations internes prenant en compte à la fois les données historiques et les objectifs futurs de l'organisation.

c) Actions correctives et gestion participative :

L'étape suivante consiste à engager un dialogue autour des résultats budgétaires. Ce processus se concrétise généralement par des réunions mensuelles réunissant les responsables opérationnels et la hiérarchie. L'objectif est d'analyser les écarts, d'en identifier les causes (internes ou externes), aussi bien en termes de responsabilité – qui est responsable ? quels sont les produits ou les services concernés ? puis proposer des mesures

correctives, et d'évaluer leur impact potentiel (Loning et al., 2008, p. 127) ; Ces échanges permettent de donner du sens aux données chiffrées en les recontextualisant dans la réalité opérationnelle.

On constate que la logique du contrôle budgétaire ne se limite donc pas à la constatation d'écarts ; elle repose sur une interrogation critique des écarts observés et de leurs origines. Cette démarche offre plusieurs avantages :

- elle permet de motiver les acteurs en instaurant un système de prévision des coûts clair et partagé
- elle facilite la valorisation rapide des flux physiques, notamment via l'établissement d'un résultat « flash », utile pour un pilotage en temps réel à la fin de chaque mois
- elle offre une base d'analyse pour prendre des décisions correctives fondées sur les causes identifiées.

3.4 Les qualités d'un bon Contrôle Budgétaire :

Pour être efficace, le contrôle budgétaire, caractérisé par trois qualités la rapidité, la fiabilité et le coût modéré essentielles:

- **Rapidité** : La réactivité du système est essentielle ; si les responsables doivent prendre des décisions en réponse aux écarts budgétaires, les informations doivent leur être accessibles dans des délais très courts. Il est parfois préférable de recourir à des estimations raisonnables plutôt que de chercher une précision absolue, si cela permet de gagner du temps. En effet, une information extrêmement précise mais obtenue trop tardivement perd sa valeur pour le pilotage opérationnel.
- **Fiabilité** : Toutefois, la quête de rapidité ne doit pas se faire au détriment de la qualité des données. L'information produite doit être suffisamment fiable pour permettre une interprétation correcte des écarts et un fondement solide aux décisions. Le véritable enjeu pour le contrôle de gestion réside dans la recherche d'un équilibre optimal entre rapidité et fiabilité
- **Coût modéré** : La performance du contrôle budgétaire dépend également de sa maîtrise des coûts, qui doivent rester proportionnés aux bénéfices attendus. Trois types de coûts doivent être pris en compte Le coût initial de mise en place du système (structuration des centres de responsabilité, déploiement du système d'information, formation des utilisateurs) ; et le coût de fonctionnement (collecte, traitement et

diffusion des données) ; le coût en temps, notamment celui consacré par les responsables à l'élaboration, au suivi et à l'analyse budgétaire.

En somme, Un contrôle budgétaire performant allie réactivité, fiabilité et efficience économique. Ces trois critères garantissent un pilotage agile des ressources, permettant aux entreprises de réagir rapidement aux écarts tout en maintenant une rigueur analytique.

4 Le reporting de gestion

4.1 Définition :

C'est la présentation journalière, hebdomadaire, mensuel et annuelle des rapports et des bilans analytiques sur les activités et résultats d'une organisation; c'est aussi «communiquer des informations sur le degré de réalisation des objectifs et sur l'utilisation des ressources » (Bouquin, 2010, p. 512) Le reporting consiste principalement en la remontée régulière de données chiffrées vers la direction, données qui seront ensuite analysées et interprétées à des fins décisionnelles.

Cinq principes fondamentaux sous-tendent le reporting (Elgnaoui, 2009, p. P5) :

- **Le principe d'exception** : afin de faciliter la supervision par la direction générale, un seuil de tolérance est défini pour chaque indicateur. Une alerte n'est déclenchée que si ce seuil est dépassé, marquant un écart significatif.
- **Le principe de contrôlabilité** : seules les rubriques sur lesquelles le responsable dispose d'un réel pouvoir d'action sont prises en compte, évitant ainsi d'évaluer des performances sur des variables hors de son contrôle.
- **Le principe de correction** : en présence d'un écart, le responsable concerné doit être en mesure de proposer des actions correctives adéquates.
- **Le principe de responsabilité** : Le reporting est étroitement lié à la structure organisationnelle, au système de planification et à la notion de responsabilité. Dans les organisations décentralisées, il permet à la direction générale de superviser la mise en œuvre des missions sans intervention directe, tout en assurant la cohérence d'ensemble. Il s'inscrit dans une logique de responsibility accounting, où chaque responsable est évalué sur des objectifs bien définis et liés à son périmètre de responsabilité.
- **Le principe d'interactive** : le reporting traditionnel, essentiellement financier, peut s'avérer insuffisant. Toutefois, en adoptant une approche interactive, il peut devenir

un outil stratégique, favorisant le dialogue, l'apprentissage organisationnel et l'adaptabilité face aux écarts de performance. Cette approche suppose toutefois des pratiques managériales spécifiques, basées sur la collaboration, la transparence et l'animation active du processus de reporting.

4.2 les Avantages et limites du reporting :

Le reporting a des retombées positives sur la bonne gestion de l'entreprise, dont on peut citer à titre non exhaustif les suivantes :

- **Objectivité et fiabilité** : Le principal atout du reporting réside dans sa fiabilité et son faible coût, puisqu'il s'appuie sur les données issues du système comptable et vérifiées. Aussi il permet d'éviter la duplication des systèmes d'information.
- **Synthèse et lisibilité** : il offre à la direction une vision synthétique de la performance, ce qui limite la surcharge informationnelle et laisse une certaine autonomie décisionnelle aux responsables d'entités. ce qui Préserve l'autonomie des managers en évitant le micro-management (Giraud et al., 2005, p. 144)
- **Comparabilité** : Le reporting repose enfin sur le principe de contrôlabilité. Cela signifie que ce système comptable ne prend en compte, à un niveau donné, que les charges et les produits qui sont effectivement maîtrisés par le responsable. Par ailleurs le reporting effectue une investigation sur des éléments qui vont au-delà de cette maîtrise aurait pour effet d'attirer l'attention sur des aspects pour lesquels le responsable ne peut rien. Une telle approche nie l'utilité de communiquer des éléments à un responsable à titre d'information, s'il ne peut effectuer de contrôle direct sur ceux-ci.

Malgré son utilité, le reporting – surtout dans sa version exclusivement financière – présente plusieurs limites

- **Biais court-termiste** : Il est souvent critiqué pour son biais court-termiste, Privilégie les résultats immédiats (ex. : bonus), au détriment de la stratégie long terme.
- **Pauvreté du diagnostic** : sa faible capacité d'analyse stratégique, et sa difficulté à intégrer les spécificités locales.
- **Rigidité et manque de contextualisation** : Inadapté aux entités aux spécificités marquées (taille, marché, risques), lorsque les entités sont très disparates, la comparabilité est discutable car le système n'intègre pas les spécificités de chaque

entité (particularités de l'activité, difficultés du marché, taille, histoire, risques spécifiques, etc.).

5 Les tableaux de bord

5.1 Définition et évolution historique :

Le concept de « tableau de bord » a d'abord été associé à une diffusion massive de données et de documents circulant au sein de l'entreprise, avec pour fonction principale de faire remonter l'information de la périphérie vers le centre décisionnel. Ce n'est qu'au début des années 1960 que certaines grandes entreprises ont mis en place des systèmes internes de collecte, de traitement et de diffusion d'informations quantitatives, amorçant ainsi une conception du tableau de bord indépendante du contrôle de gestion classique. L'émergence concrète de cet outil est étroitement liée au développement des méthodes de gestion américaines, telles que la notion de centre de responsabilité. Jusqu'aux années 1980, le tableau de bord était principalement perçu comme un outil de reporting. Ce n'est qu'à partir des années 1990 qu'il a évolué vers une fonction plus proactive, orientée vers le pilotage stratégique et l'accompagnement des plans d'action. Plusieurs définitions ont été interpréter parmi lesquels :

- le tableau de bord comme une visualisation condensée d'informations essentielles sur une seule interface, destinée à soutenir les décisions managériales de manière instantanée et claire. Il s'agit également de transmettre l'information adéquate, au bon moment, à la bonne personne, favorisant ainsi une meilleure réactivité (Few, 2006, p26)
- le tableau de bord est une présentation périodique et synthétique d'indicateurs de gestion, permettant à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité (Leroy, 2001, p. 14).
- le tableau de bord est un outil construit pour guider les décisions et actions d'un responsable en vue de l'atteinte des objectifs de performance (Doriath, 2005, p. 44)
- le tableau de bord constitue un outil de gestion relevant de la mouvance du management par objectifs. Il joue plusieurs rôles dans l'organisation notamment une banque de données décisionnelles qui synthétise des informations rétrospectives utiles à la prise de décision par la direction il combine données passées, présentes et futures pour anticiper les tendances permettant de suivre les responsabilités déléguées et d'accompagner les managers dans leur prise de décision (Malo, 2008, p. 32).

De cela il convient de souligner que, le tableau de bord constitue avant tout un outil de visualisation des informations, visant à fournir les données pertinentes à la bonne personne, au bon moment.

5.2 la Typologie des indicateurs :

Pour qu'un tableau de bord soit efficace, il doit s'adapter à la zone de responsabilité des managers, à la stratégie, au business model et aux facteurs clés de succès de l'organisation et refléter ses priorités opérationnelles il offre une vision synthétique et dynamique de l'activité d'une entité à travers des indicateurs provenant de différentes sources.

La sélection des indicateurs constitue une étape cruciale, en effet identifier un indicateur revient à définir ce qui doit être mesuré, comment le mesurer et comment le représenter. Pour déterminer un indicateur clé, il est nécessaire de fixer des objectifs précis afin d'en guider l'interprétation et d'orienter l'action. D' ailleurs il doit être facilement compréhensible, peu coûteux à collecter, fiable et limité en nombre afin d'éviter la dispersion des efforts. Chaque indicateur doit être associé à une norme ou à un seuil de référence qui déclenche, en cas d'écart, une action corrective. Ces normes peuvent être internes (objectifs fixés) ou externes (benchmarks sectoriels) aussi le nombre d'indicateurs (10 à 15 maximum) pour éviter la surcharge ; et privilégier les indicateurs d'impact (résultats) plutôt que d'effort.

Les indicateurs du tableau de bord doivent, dans leur ensemble, répondre à un ensemble de critères regroupés sous la typologie dite « SMART» (Cappelletti et al., 2014 ;p64) :

- Spécifique : associé à un responsable clairement identifié et indépendant de facteurs externes incontrôlables. Il doit être précis et se rapporter à quelque chose qu'il est possible d'améliorer
- Mesurable : basé sur des données chiffrées et incontestables, même pour les objectifs qualitatifs.
- Atteignable : réaliste et accepté par les acteurs concernés.
- Réaliste : en adéquation avec les moyens disponibles et ajustable selon l'évolution du contexte.
- Temporellement défini : inscrit dans un horizon temporel clair, avec des échéances précises.

Aussi les indicateurs peuvent être classés selon leur nature :

- Indicateurs de coût : mesurent les ressources consommées
- Indicateurs de résultat : évaluent les réalisations quantitatives ou qualitatives
- Indicateurs d'activité : reflètent les actions entreprises
- Indicateurs de performance : jugent l'efficacité et l'efficience des actions
- Indicateurs opérationnels : sont liés au fonctionnement même de l'organisation interventions et dispensation de service aux clients, processus d'affaire, utilisation des ressources, résultat de production, etc. Ils ont en général une périodicité assez courte suivis régulièrement a fin d'apporter les correctifs appropriés sur le terrain
- Indicateurs stratégiques : liés à la mission de l'organisation, nécessitant des analyses internes et externes sur un horizon temporel plus long ; Ils sont orientés à la fois sur la pertinence et l'efficacité externe (résultats produits, coûts et effets des activités ou des programmes sur la clientèle) et sur l'efficacité interne et l'efficience (résultats atteints, ressources et coûts).

5.3 Les différents types de tableaux de bord :

La diversité des indicateurs est susceptible d'influencer la nature des tableau de bord ou l'on trouve :

Tableau n°2 : les différents types de tableau de bord

Type	Caractéristiques	Exemples d'indicateurs
Stratégique	Peu d'indicateurs (KPI), comparaison objectifs/réalisé	Résultat net, part de marché
Opérationnel	25-30 KPI max, cadence régulière (mensuelle)	Taux de service, coûts de production
Analyse interactive	Flexibilité, exploration dynamique des données	Données segmentées par région/produit

Source : élaborée par nos soins

Conformément au tableau précédent, les tableaux de bord se classifient comme suit :

Les tableaux de bord stratégiques : Ils se distinguent par un nombre restreint d'indicateurs clés de performance (KPI) et par un traitement de l'information

principalement en mode « spot », consistant à comparer la valeur actuelle de l'indicateur à celle de l'objectif fixé.

Les tableaux de bord opérationnels : Ils se caractérisent par un nombre maîtrisé de KPI idéalement entre 25 et 30 présentés dans un format de restitution fixe, organisé selon un canevas visuel stable son analyse repose non seulement sur la comparaison aux objectifs, mais aussi sur l'évolution par rapport aux performances passées. Leur objectif est d'offrir, de manière régulière, une vision claire de la situation pour faciliter la prise de décisions sur des actions à court ou moyen terme.

Les tableaux de bord d'analyse interactive : Ces tableaux permettent d'explorer la situation de manière progressive et dynamique. Contrairement aux tableaux stratégiques ou opérationnels, ils adoptent davantage une approche d'analyse en temps réel plutôt qu'un cadre strict de pilotage. Bien qu'ils offrent une expérience aux utilisateurs plus interactifs, leur manque de structure prédéfinie peut entraîner un risque de dispersion et nuire à la lisibilité de l'information.

6 La Cohérence entre les outils de Contrôle de Gestion : Comptabilité de gestion, Contrôle Budgétaire, Centres de Responsabilité, Reporting et Tableaux de Bord

La cohérence entre les outils de contrôle de gestion constitue une exigence fondamentale pour garantir l'efficacité du pilotage. Loin d'être des instruments isolés, la comptabilité de gestion, le contrôle budgétaire, les centres de responsabilité, le reporting et le tableau de bord s'inscrivent dans un système intégré où chaque composante alimente et complète les autres. En outre ces outils exigent une forte cohérence entre eux et une complémentarité pour assurer un pilotage dynamique de la performance, analyse financière, prévision, suivi et ajustement stratégique.

La comptabilité de gestion joue un rôle structurant en fournissant des données détaillées sur les coûts, les marges et les performances par activité. Ces données alimentent le processus budgétaire, lequel fixe des objectifs chiffrés à chaque centre de responsabilité, incitant ainsi à la responsabilisation et à l'anticipation. Le contrôle budgétaire devient alors un levier clé de pilotage, assurant un lien permanent entre prévisions, réalisations et actions correctives, tout en renforçant la transparence, la motivation et l'ajustement stratégique ; le reporting, quant à lui, constitue l'outil de remontée d'information vers la direction générale,

pour les besoins de l'analyse de gestion, sans préjuger du type de mesure utilisée. En cela, il s'inscrit dans une logique de contrôle a posteriori, en informant la hiérarchie sur les performances réalisées par les centres de responsabilité à l'aide d'indicateurs majoritairement financiers. Toutefois, il peut être enrichi par des analyses issues de la comptabilité de gestion, permettant une lecture plus fine des écarts et des dynamiques internes apportant une forme de maîtrise du budget, des dépenses et des recettes via la visualisation de données chiffrées et qualitatives sur l'évolution de l'organisation.

Le tableau de bord complète ce dispositif en apportant une dimension plus interactive et stratégique au pilotage, il ne se limite pas à un suivi passif, mais permet un pilotage dynamique des activités. Le tableau de bord complète le contrôle budgétaire en offrant une lecture plus interactive de la performance. Il contribue à la communication et au déploiement de la stratégie, tout en facilitant le pilotage des différentes fonctions managériales (Alcouf et al., 2013, p. 20), il traduit les objectifs en indicateurs, intégrant à la fois des données financières et non financières.

En somme une intégration harmonieuse de ces dispositifs garantit une gestion performante et agile, alignée sur les objectifs stratégiques de l'entreprise ainsi la cohérence entre ces outils est cruciale permettant:

- Une meilleure anticipation grâce au contrôle budgétaire
- Une analyse fine des coûts via la comptabilité analytique
- Une délégation efficace avec les centres de responsabilité
- Un suivi réactif grâce au reporting et aux tableaux de bord.

Section 3 : Le contrôle de gestion aux entreprises des services

1 la conception d'un système de contrôle de gestion aux entreprises

La construction du système de contrôle de gestion est impérativement soit en cohérence avec les spécificités propres à chaque institution, qu'il s'agisse de sa culture organisationnelle, de son histoire, de sa structure ou encore de son style managérial. En effet, il n'existe pas de modèle universel de système de contrôle de gestion applicable à toutes les organisations. Chaque institution possède ses propres besoins, enjeux et problématiques, nécessitant des dispositifs adaptés. C'est pourquoi toute mise en place d'un outil de contrôle de gestion doit être précédée d'une analyse approfondie des processus

internes et des caractéristiques contextuelles de l'organisation, de son environnement ainsi que du secteur dans lequel elle évolue. Cette démarche se décompose en plusieurs étapes.

- a) **Une étude préalable du l'environnement et positionnement stratégique** : elle consiste à réaliser une analyse sectorielle permettant d'identifier les tendances, les opportunités et les contraintes du secteur (croissance, rentabilité, stabilité). Cette démarche vise à déterminer les indicateurs clés à suivre et à évaluer la position concurrentielle de l'entreprise sur son marché, ainsi que ses avantages compétitifs, afin de définir les variables critiques à maîtriser pour atteindre ses objectifs stratégiques.
- b) **Diagnostic interne du processus décisionnels et structure organisationnelle** : Le contrôleur de gestion intervient alors pour analyser en profondeur les mécanismes de pilotage en place par une répartition effective de l'autorité, les instruments de contrôle existants ainsi les modalités de prise de décision à chaque niveau hiérarchique.

Une fois ces étapes d'analyse externe et interne achevées, le contrôleur élabore un système de contrôle sur mesure, formalisé sous la forme d'un plan d'action opérationnel.

2 l'instrumentation de contrôle de gestion au niveau des entreprises de services

Dans le secteur des services, le modèle d'affaires repose sur trois composantes essentielles : la clientèle cible (target market), la nature du service proposé (service concept) et les modalités de sa délivrance (service delivery system choices)(Meyssonier, 2012, p76), Parmi ces éléments, les choix liés à la délivrance du service occupent une place centrale dans la réflexion sur le contrôle de gestion. En effet il convient de mettre en lumière leur influence sur la gestion des opérations et la relation client ,cette spécificité nécessitent une instrumentation adaptée du contrôle de gestion, qui se décline comme suit (Meyssonier, 2012, p82):

- **Identifier les unités performantes (DEA) Data Envelopment Analysis** : Dans les organisations de services les unités locales varient en termes de clientèle, de prestations fournies et de ressources utilisées. La méthode DEA permet d'évaluer leur efficacité relative en comparant leurs outputs et leurs inputs. Cet outil identifie les

écarts entre unités performantes et moins performantes, bien qu'il ne permette pas à lui seul d'expliquer ces écarts.

- **Standardiser les processus performants :** Une fois les unités de référence identifiées, le contrôleur de gestion peut procéder à l'analyse et à la modélisation des processus de servuction. Cette démarche vise à formaliser les pratiques les plus efficaces afin de les diffuser et de les généraliser à l'ensemble du réseau.

Après avoir standardisé les modalités de réalisation du service en amont, il devient essentiel de gérer la variabilité de la demande en situation. Celle-ci peut se manifester tant sur le plan qualitatif du fait de la diversité et de l'évolution des attentes des usagers que sur le plan quantitatif, à travers des fluctuations d'activité, qu'elles soient prévisibles ou subies. Cela rend le contrôle a posteriori opérant, imposant ainsi un pilotage ex post.

- **Piloter le temps et les délais :** Le temps représente à la fois une ressource à consommer et un critère essentiel de qualité dans les services. Il constitue un coût (par la rémunération de la main-d'œuvre) mais peut aussi être une source de revenus lorsque la facturation se fait à la durée. Le temps influence ainsi directement les coûts et la satisfaction du client. D'un côté, il peut être perçu comme un facteur de non-qualité et de destruction de valeur lorsqu'il s'agit de temps d'attente ou d'une prestation délivrée trop lentement. De l'autre, il peut devenir un vecteur de qualité perçue et de création de valeur lorsque le personnel de contact ajuste son rythme et sa gestion de la relation aux attentes des clients. Dans cette perspective, le contrôleur de gestion recourt à des méthodes telles que le Time-Driven Activity-Based Costing (TD-ABC) de Kaplan et Anderson (2008). Cette approche permet d'allouer les ressources en fonction du temps requis par chaque activité, en transformant cette consommation temporelle en données budgétaires exploitables. L'établissement d'équations de temps adaptées aux différentes prestations rend possible un suivi chiffré des réalisations à travers des budgets, véritable traduction monétaire de la ressource « temps ».

- **Adapter la capacité à la demande (le yield management) :** L'adaptation de la capacité à la demande constitue un enjeu central dans les activités de service. Le yield management vise à optimiser l'utilisation des capacités disponibles et à maximiser les recettes. Cette approche s'applique particulièrement aux services présentant des capacités fixes, une impossibilité de stockage et des coûts marginaux faibles. Elle consiste à moduler les prix et à répartir la demande vers des périodes moins sollicitées,

ce qui améliore la rentabilité(Capiez, 2003,p9) Concrètement, elle permet de déplacer la demande, en incitant une partie de la clientèle à se reporter sur les périodes creuses, et sélectionner la demande, en augmentant les tarifs lors des périodes de forte affluence ; plus les coûts fixes sont élevés et les coûts variables faibles, plus cette démarche se révèle pertinente et contribue de manière significative à l'amélioration de la marge de l'entreprise.

- **Mesurer la qualité de service perçue (le Balanced Scorecard) :** on gère une relation autant que des opérations et on coconstruit la prestation avec le client. Ceci amène à devoir contrôler un spectre plus large d'éléments que dans l'industrie classique afin d'assurer la convergence des comportements des membres de l'entreprise. Il s'avère particulièrement le recours au pilotage a travers un outil comme le tableau de bord prospectif (Kaplan, 2009) pertinent pour les services, en raison de leur complexité relationnelle et organisationnelle. Il articule des indicateurs financiers, clients, processus internes et d'apprentissage organisationnel favorisant une cohérence globale autour d'une carte stratégique partagée, en reliant les actions opérationnelles aux objectifs de long terme. C'est ce que nous allons aussi aborder à travers la section suivante.

3 le pilotage de performance dans les entreprises services

3.1 Un aperçu général du le pilotage de performance:

Aucune action significative au sein d'une organisation ne peut être entreprise sans la définition préalable d'un objectif mesurable et l'identification des ressources nécessaires à sa réalisation. En effet, les ressources mobilisées constituent le « coût » de l'action, tandis que la « valeur » correspond à sa capacité à répondre aux besoins. Dans cette perspective, alors la performance représente « l'utilisation des couples valeur-coût dans les activités d'une organisation »(Fahas, 2023, p. 56).

La recherche de performance suppose donc un dispositif de contrôle. Or, pour pouvoir contrôler, il faut pouvoir mesurer, de la, le pilotage de la performance occupe une place centrale dans le contrôle de gestion, notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer la concrétisation d'actions préalablement planifiées, ce processus intègre la mesure, l'évaluation et la rétribution de la performance. Par ailleurs, le pilotage constitue un levier stratégique essentiel pour garantir l'atteinte des finalités organisationnelles. Etant donné que le pilotage de la performance est en adéquation avec les spécificités de chaque organisation,

il repose sur une approche systémique articulant trois dispositifs complémentaires. Le premier est le système de description, qui permet de rendre compte de la réalité opérationnelle à travers des indicateurs de mesure, à la fois quantitatifs (comme le temps de traitement ou le taux de productivité) et qualitatifs (tels que la satisfaction client ou la qualité perçue). Le deuxième dispositif est le système d'agrégation, qui vise à synthétiser les données recueillies à l'aide de ratios, de moyennes ou d'outils d'analyse multidimensionnelle. Enfin, le troisième pilier est le référentiel, qui fournit des points de comparaison à travers des benchmarks internes ou externes, des objectifs stratégiques fixés par la direction ou encore des valeurs organisationnelles servant de guide.

3.2 Le model du pilotage dans les entreprises services :

Le pilotage des performances dans les services requiert un modèle spécifique, adapté aux particularités immatérielles, souvent intangibles, de ce secteur. Ce modèle repose sur un système de description structuré de l'activité, dont la pertinence dépend de la nature des informations mobilisées. Ces dernières peuvent être regroupées en quatre catégories fondamentales, qui permettent de saisir les multiples dimensions de la performance dans les activités de service :

- **Les ressources (ou moyens) consommées** : Ces données, généralement accessibles via les systèmes budgétaires ou la comptabilité de gestion, reflètent les moyens mobilisés pour exécuter une activité. Elles constituent un point de départ classique de toute analyse de performance.
- **Les réalisations (outputs)** : Il s'agit de la production immédiate du service, saisie de manière quantitative et opérationnelle, à la porte du service. Par exemple, le nombre de factures émises, de jours de formation dispensés ou d'actes médicaux réalisés représentent des mesures de réalisation, traduisant directement l'activité fournie.
- **Les impacts** : Cette catégorie vise à mesurer les effets réels des services rendus sur les bénéficiaires ou l'environnement. Contrairement aux réalisations, les impacts relèvent d'une logique de finalité ou de mission. Par exemple, dans un contexte de formation, le nombre de jours formés représente la réalisation, alors que la réduction du taux de rebut en production en constitue l'impact. Cette distinction entre réalisation et impact souligne la complexité de la notion de résultat dans les services, et la nécessité d'un modèle d'évaluation à deux niveaux.

- **Les intrants** : Trop souvent négligés, les intrants désignent les éléments entrants dans le processus de service, tels que les clients, les demandes ou les informations, à ne pas confondre avec les ressources. Ils jouent pourtant un rôle crucial dans l'analyse de la performance. Ainsi, le nombre de demandes d'assistance, de clients reçus ou de dossiers traités constitue des mesures d'intrants. Leur prise en compte est essentielle, notamment pour relativiser certains résultats.

Ce modèle élargi de l'évaluation des performances, en intégrant la double distinction entre ressources et intrants d'une part, réalisations et impacts d'autre part, rompt avec la logique traditionnelle du contrôle de gestion, qui se limitait souvent à transformer des coûts en produits ou résultats immédiats. Il offre ainsi une vision plus complète, systémique et adaptée à la réalité des services.

Section 4 : le BSC une réponse aux exigences de la gouvernance

1 Le Balanced Scorecard outil de pilotage stratégique intégré aux entreprises de services :

Le Balanced Scorecard (BSC), ou tableau de bord prospectif, a été introduit par Kaplan et Norton en 1992 comme un outil de mesure de la performance reposant sur une articulation équilibrée entre deux types d'indicateurs :

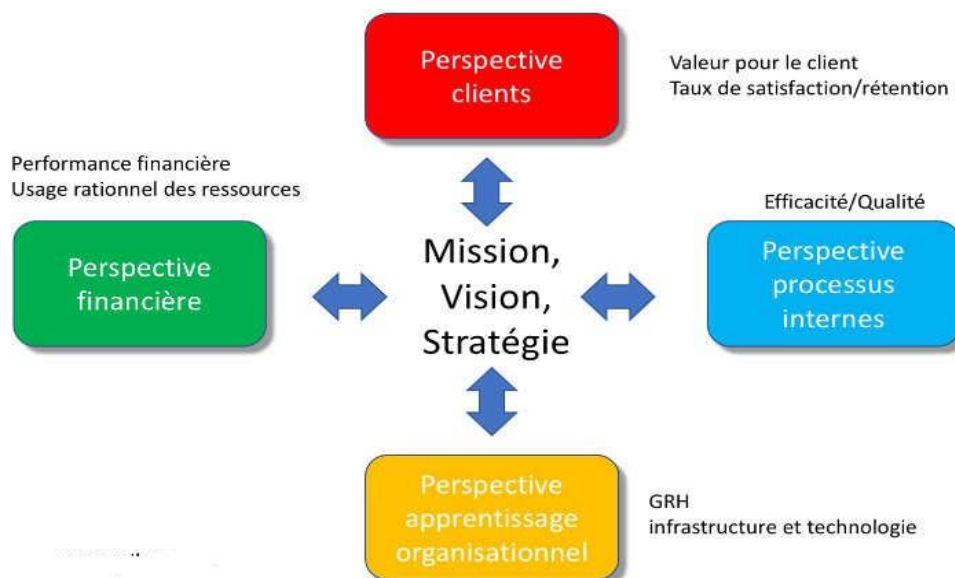
- **Les indicateurs en amont** (*leading indicators*), qui mesurent les facteurs clés de succès futurs.
- **Les indicateurs en aval** (*lagging indicators*), qui reflètent les résultats obtenus, en lien avec la performance opérationnelle passée.

Initialement conçu comme un outil d'évaluation de la performance, le Balanced Scorecard (BSC) connaît, dès 1993, une diffusion élargie et une évolution significative de son usage managérial. Il dépasse alors sa fonction première de simple système de reporting pour s'imposer comme un véritable outil de pilotage stratégique. Cette transformation lui permet de contribuer activement à l'alignement entre les objectifs opérationnels et la stratégie globale de l'organisation, notamment à travers l'identification, la mesure et le suivi des processus clés.

Particulièrement prisé dans le secteur des services, le BSC intègre un ensemble d'indicateurs regroupés au sein d'un modèle d'évaluation global. Ce modèle vise à offrir une vision équilibrée de la performance, en combinant les dimensions financière, qualité de service, efficacité des processus internes et apprentissage organisationnel. Il favorise ainsi une lecture multidimensionnelle de la performance, essentielle dans un environnement où la qualité perçue et l'expérience client jouent un rôle central.

Le BSC intervient également comme outil de régulation de la qualité de service. En cas de baisse de la qualité perçue, il permet de diagnostiquer l'origine du problème, s'agit-il d'une simple variation dans la perception des clients ou d'une réelle dégradation du service fourni. Par ailleurs, les actions correctrices doivent être fondées sur une analyse croisée des données relatives aux coûts et à la qualité effectivement délivrée, plutôt que sur la seule perception client, parfois subjective.

Figure n° 4 : Une approche équilibrée du BSC



Source :élaboré par nos soins

Cette approche équilibrée du BSC privilégie une structuration qui analyse la création de valeur et la satisfaction des intérêts autour de quatre axes fondamentaux :

- **L'axe financier** : Il traduit les attentes des actionnaires correspondant à des objectifs économiques à court terme et repose sur des indicateurs traditionnels de performance

financière dans le but de compléter les indicateurs de performance passée avec des perspectives futures.

- **L'axe clients** : Cet axe se concentre sur la satisfaction des clients et mesure la performance sous l'angle de la valeur perçue par les clients, plutôt que par les actionnaires ; au-delà des traditionnelles mesures de chiffre d'affaires, de part de marché, de rentabilité-clients, de satisfaction et fidélité clients, les concepteurs du balanced scorecard insistent sur les indicateurs « d'action » et les attributs fournis par l'entreprise pour maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé , attributs du produit/service, relation-client, image et réputation de l'entreprise
- **L'axe des processus internes** : Il permet de piloter la qualité des processus clés de l'entreprise, tels que la production, l'innovation et le service après-vente. il maîtrise et améliore les processus clés créateurs de valeur. visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre coût ; aux méthodes classiques de réduction des coûts .
- **L'axe de l'apprentissage organisationnel** : Cet axe concerne le développement des compétences et de la motivation du personnel, ainsi que la performance des systèmes d'information. Il concerne à la fois l'acquisition des compétences individuelles mais aussi le développement de compétences collectives et vise à renforcer les capacités de l'entreprise à innover et à s'adapter aux changements.

2 Le Balanced Scorecard : mesurer pour mieux gouverner

Le Balanced Scorecard constitue un outil adapté au pilotage des entreprises de services, il s'inscrit dans une démarche qui vise à répondre à trois questions fondamentales : que faut-il piloter ? Comment le piloter ? Et au bénéfice de qui ce pilotage est-il réalisé ? Sa valeur ajoutée essentielle réside dans sa capacité à articuler stratégie, performance et gouvernance, en offrant aux dirigeants une vision complète permettant de traduire les orientations stratégiques de l'entreprise en objectifs clairs (Zouheyr & Rachid, P567.) En transformant la vision et les ambitions de l'organisation en objectifs concrets et mesurables, tout en facilitant la diffusion de la vocation, des valeurs et des orientations de long terme (Rampersad, 2005, p. 114), en tenant compte des attentes des parties prenantes

Dans cette perspective, il est d'abord nécessaire de clarifier la finalité du pilotage, c'est-à-dire ce que l'organisation souhaite réellement maîtriser et améliorer. Le BSC permet ensuite de définir la méthode de pilotage en traduisant les orientations stratégiques en un

ensemble d'indicateurs cohérents et complémentaires, capables de rendre compte des performances financières mais aussi des dimensions opérationnelles, et organisationnelles. Enfin, le BSC conduit à identifier au profit de quelles parties prenantes ce pilotage est mené.

2.1 Que faut-il piloter avec le BSC ? :

La vocation de l'entreprise représente sa raison d'être fondamentale autrement dit, la réponse à la question : Pourquoi cette entreprise existe-t-elle ? Celle-ci se concrétise à travers la mission de l'entreprise, qui explicite ce que fait l'organisation pour répondre à sa vocation et créer de la valeur pour ses parties prenantes (clients, actionnaires, société, etc.).

le BSC intervient alors pour clarifier et répondre à une interrogation centrale : Que fait l'entreprise, pour qui et comment ? Cette clarification repose sur une évaluation du degré de réalisation des objectifs escomptés, dans toutes les dimensions de l'organisation. Par ailleurs, il favorise également la mise en place de systèmes de pilotage qui facilitent l'interprétation des résultats tout en permettant à l'entreprise de maintenir et de développer les ressources et compétences clés, essentielles à la pérennité de sa fonction.

Le (BSC) illustre parfaitement le principe selon lequel « on ne gère bien que ce que l'on mesure ». Conçu comme un outil de déploiement stratégique, il facilite la déclinaison des orientations stratégiques selon une approche top-down, allant du sommet hiérarchique jusqu'aux unités opérationnelles.

Le BSC opère ainsi une traduction concrète et mesurable de la stratégie en actions quotidiennes, tout en assurant une cohérence entre les objectifs de court terme et les ambitions à long terme.

2.2 Comment piloter avec le BSC ?

Le processus de pilotage vise avant tout à garantir que les politiques et les stratégies mises en œuvre demeurent cohérents avec la vision des dirigeants et fidèles aux valeurs fondamentales de l'organisation. D'ailleurs la vision d'une entreprise constitue une véritable boussole stratégique qui indique un cap à atteindre dans un environnement en perpétuelle évolution permettant de donner du sens au changement, tout en s'appuyant sur des finalités et des valeurs partagées. La vision exprime à la fois ce que l'entreprise souhaite accomplir

et ce qui fonde son identité, en identifiant les leviers essentiels de sa réussite. Lorsqu'elle est clairement formulée, elle a un effet mobilisateur qui inspire les parties prenantes, légitime les transformations, renforce la confiance dans l'avenir et suscite l'engagement des collaborateurs. Son élaboration suppose une concertation avec les différentes parties prenantes – conseil d'administration, direction générale, fonctions support et opérationnelles – dans le cadre d'un espace de dialogue de gestion. Le Balanced Scorecard (BSC) constitue un outil stratégique particulièrement adapté à cette dynamique en structurant la vision autour de quatre axes fondamentaux : la satisfaction client, le développement organisationnel et humain, la prise en compte de l'intérêt général, et la juste rémunération des actionnaires. Ces quatre dimensions constituent des pôles de cohérence stratégique et remplissent une fonction de diagnostic, en lien direct avec les facteurs clés de succès que l'entreprise doit maîtriser pour concrétiser sa vision. Le BSC montre clairement les liens entre objectifs et indicateurs dans les différentes perspectives, afin de valider les hypothèses retenues et d'orienter l'action (Augé et al., 2010, p13). Son construction repose sur une approche multidimensionnelle qui prend en compte différents leviers de performance. Ainsi, il associe des indicateurs financiers à des indicateurs non financiers pour fournir une vision plus complète et équilibrée de la stratégie.

2.2.1 Apports et limites des indicateurs Financiers :

La valeur d'une entreprise dépend essentiellement de sa capacité à générer un retour sur investissement supérieur au taux de rentabilité exigé, en tenant compte du niveau de risque supporté (BLACK et al., 1999, p. 14). Le Balanced Scorecard (BSC) vise à protéger et à suivre la création de valeur au bénéfice des différentes parties prenantes. Parmi elles, la valeur créée pour les actionnaires occupe une place centrale et renvoie directement au concept de shareholder value, considéré comme l'axe majeur de création de valeur.

Le suivi de la performance financière repose généralement sur trois grands objectifs : la croissance et la diversification du chiffre d'affaires, la réduction des coûts, la maîtrise de l'actif engagé. Pour atteindre ces objectifs, les indicateurs financiers jouent un rôle essentiel dans l'évaluation de la performance économique. Parmi les principaux indicateurs clés de performance financière, on peut citer :

- **le ROE** (Return on Equity) : il mesure la rentabilité des capitaux propres et reflète la capacité de l'entreprise à générer un résultat net après impôts par rapport aux fonds propres investis. Un ROE élevé témoigne d'une gestion efficiente des ressources des actionnaires, renforçant leur confiance.
- **Le ROA** (Return on Assets) : pour sa part, évalue l'efficacité de l'utilisation des actifs de l'entreprise pour générer du profit. Un ROA élevé indique une gestion optimale des ressources disponibles, ce qui est déterminant pour maximiser la valeur actionnariale. Il permet également de comparer la performance de l'entreprise avec les attentes des investisseurs, et ainsi d'évaluer son attractivité financière (GIRAUD, SOLPICS, et al., 2005, p. 78)
- **Le ROCE** (Return on Capital Employed) : cet indicateur complète ces indicateurs en mesurant le rendement des capitaux investis, après prise en compte des dettes et des capitaux propres, apportant une vision globale de la performance économique.
- **le CFROI** (Cash Flow Return on Investment) : il s'appuie sur les flux de trésorerie futurs actualisés pour mesurer la rentabilité des investissements. Il représente le rapport entre la valeur actuelle des cash-flows d'exploitation et la valeur brute des actifs économiques nécessaires à leur génération. Un CFROI supérieur au coût du capital signale une création de valeur, rassurant ainsi les actionnaires quant à la viabilité des investissements. À l'inverse, un CFROI inférieur constitue un signal d'alerte quant à la performance de l'entreprise qui peut signaler des difficultés financières ou une mauvaise allocation des ressources, incitant les actionnaires à réévaluer leur engagement dans l'entreprise
- **L'EVA** (Economic Value Added) : constitue un indicateur clé qui permet de mesurer la performance nette de l'entreprise après prise en compte du coût total des ressources mobilisées, qu'il s'agisse de dettes ou de fonds propres. L'EVA est emblématique d'une approche intégrant les exigences du marché dans la gestion interne de l'entreprise, elle fournit aux actionnaires un critère pour évaluer le rendement de leur investissement, tout en offrant aux dirigeants un outil de pilotage aligné sur des objectifs de création de valeur (Levratto & Paulet, 2005, p. 9) . Une EVA positive reflète un surplus économique, traduisant une création de valeur au-delà des attentes des investisseurs. À l'inverse, une EVA négative révèle une destruction de valeur, incitant les actionnaires à remettre en question la stratégie et la gestion de l'entreprise

2.2.2 Contribution des Indicateurs non financiers :

Les limites des indicateurs financiers résident dans leur nature rétrospective en effet ils sont des indicateurs de résultat (lagging indicators), qui traduisent la performance passée sans pour autant éclairer sur les causes des écarts observés ni sur les actions à entreprendre. En cas de dégradation d'un indicateur, il est souvent difficile d'identifier les leviers d'action pertinents sans une analyse complémentaire. Cette limite souligne l'importance croissante des indicateurs non financiers, qui permettent de mieux anticiper la performance future et d'orienter plus efficacement les décisions stratégiques. Les travaux de (Ittner & Larcker, 2003) confirment que les firmes intégrant ces mesures surpassent celles focalisées uniquement sur les critères financiers. D'ailleurs les indicateurs de performance opérationnelle dans le cadre du processus interne du BSC améliorent leur efficacité interne et leur rentabilité en réduisant les coûts, en améliorant la qualité et en favorisant l'innovation, elles créent un avantage compétitif durable.

2.2.3 La Synergie entre indicateurs financiers et non financiers au service de la performance :

La chaîne de causalité entre les quatre perspectives du BSC est un élément clé pour comprendre son efficacité, la performance financière, en tant que finalité, est conditionnée par la satisfaction des clients, elle-même dépendante de l'optimisation des processus internes, qui reposent sur l'apprentissage organisationnel et la motivation des acteurs. (Giraud et al., 2005, p. 102), en effet la dimension financière vise à maximiser la rentabilité et la croissance, tandis que le perspectif client définit la vocation de l'entreprise à travers la satisfaction et la fidélisation des clients. L'apprentissage organisationnel aligne les compétences internes avec les objectifs stratégiques de long terme, favorisant l'innovation et la durabilité. De son côté, la gestion des processus internes améliore la capacité de l'entreprise à offrir des produits et services de qualité à moindre coût, générant ainsi une rentabilité accrue et une meilleure performance financière.

2.3 Pour qui piloter avec le BSC ?

La finalité de cet outil réside dans la prise en compte de l'identité et des valeurs partagées, les valeurs constituent des principes directeurs qui orientent les actions concrètes des individus au sein de l'organisation. Qu'elles soient explicites ou tacites, elles forment le socle immuable sur lequel se construit la vision stratégique, contrairement à cette dernière, qui évolue pour s'adapter aux changements externes, les valeurs assurent une stabilité identitaire (Helluy & Durand, 2009, p. 136), elles résultent d'un équilibre entre l'identité

de l'entreprise et les attentes de ses parties prenantes. Le (BSC) contribue à renforcer la cohésion interne en offrant un cadre commun de référence qui facilite l'alignement des comportements, des décisions et des actions des collaborateurs avec la vision de l'organisation. Par exemple, lorsqu'une organisation décide d'intégrer les principes du commerce équitable dans sa stratégie, ces valeurs ne doivent pas rester symboliques : elles deviennent des normes de conduite qui orientent les politiques, les pratiques opérationnelles et les arbitrages managériaux.

Le cadre du BSC permet un suivi des performances contribuant à instaurer une meilleure maîtrise des leviers de création de valeur. Cette dernière représente une notion éminemment plurielle, est en effet perçue différemment selon les parties prenantes (actionnaires, banques, fournisseurs, salariés) et s'inscrit dans une dynamique d'intérêts parfois divergents. Une entreprise ne peut être considérée comme performante que si elle parvient à créer cette valeur - mais pour qui ? La réponse à cette question cruciale implique nécessairement une recherche d'équilibre entre l'ensemble des acteurs impliqués dans la chaîne de valeur, tant en interne qu'en externe. C'est dans cette dynamique que le Balanced Scorecard s'est imposé comme un outil de pilotage de la performance à la finalité de satisfaction d'intérêt. Conçu pour dépasser les limites des indicateurs purement financiers, il propose une vision élargie de la performance, intégrant des dimensions financières, opérationnelles, sociales et qualitatives, partagées entre les différents niveaux de l'organisation (henery bouquin & fiol, 2007, p. 13) L'efficacité du tableau de bord prospectif repose notamment sur sa capacité à définir clairement les dimensions de la performance, coûts, création de valeur, attentes des parties prenantes et à sélectionner des indicateurs pertinents, à la fois prédictifs, intelligibles et utiles à la prise de décision. Il s'agit ainsi d'évaluer la performance selon une double exigence : l'obligation de moyens et de résultats, adaptée à chaque groupe d'acteurs concerné.

Ces quatre axes, définis en fonction des objectifs et des stratégies de l'entreprise, permettent de répondre de manière équilibrée aux attentes des différentes parties prenantes, en intégrant simultanément des perspectives à court et à long terme. Le Balanced Scorecard n'a pas pour objectif de multiplier les points de vue, mais plutôt d'offrir une vision globale et cohérente de la performance, en alignant les objectifs stratégiques avec les actions opérationnelles, et dans l'alignement les intérêts des actionnaires avec les performances globales de l'organisation (RHERIB & autres, 2021, p. 194) .

Par ailleurs, Cette hiérarchisation met en lumière la synergie entre les intérêts des clients, des employés et des actionnaires avec les objectifs stratégiques de l'entreprise ; la combinaison des volets « apprentissage organisationnel » et « processus internes » renforce la capacité de l'entreprise à satisfaire ses clients en proposant des produits et services de meilleure qualité, plus rapidement et à moindre coût. Cette dynamique favorise une croissance durable, une rentabilité accrue et une performance globale améliorée, répondant ainsi aux attentes des actionnaires. (Koliel Bengabou & Djellal Ameur, 2025,P578)

Dans cette perspective, Le Balanced Scorecard (BSC) contribue à aligner les valeurs fondamentales avec la mission, la vision et les objectifs opérationnels de l'organisation. Il permet de fédérer des acteurs aux intérêts parfois divergents autour d'un projet commun, dans une dynamique de contrôle de croyances, c'est-à-dire autour d'un ensemble explicite de valeurs organisationnelles formellement communiquées et systématiquement renforcées.

Conclusion du premier chapitre :

Ce chapitre a permis de montrer que le contrôle de gestion a profondément évolué au fil du temps d'un simple outil de sanction et de répression, il est devenu un instrument de dialogue, de motivation et d'aide à la décision, il s'avère dès lors indispensable pour prévenir ou détecter les erreurs liées à l'exécution des activités. En assurant un niveau suffisant de contrôle et une bonne maîtrise des opérations et des performances, il permet d'identifier les écarts, de surveiller les coûts et d'apporter, en conséquence, les corrections nécessaires au moment opportun.

Le contrôle de gestion mobilise aujourd'hui un ensemble d'outils, allant des méthodes traditionnelles telles que la comptabilité de gestion, le contrôle budgétaire ou les centres de responsabilité jusqu'aux outils modernes de pilotage, tel que le tableau de bord et le Balanced Scorecard (BSC) qui représente un outil de pilotage de la performance équilibré dans les entreprises des services, favorisant la création de valeur par l'alignement des intérêts des parties prenantes avec les objectifs stratégiques de l'entreprise. Cet alignement se manifeste notamment à travers une satisfaction client accrue, étroitement liée à la qualité des processus internes et à la performance opérationnelle, fondées sur l'innovation et l'efficacité du personnel, véritables moteurs de la gouvernance. Dès lors, une question centrale se pose : comment s'incarne cette gouvernance, et en quoi entretient-elle un lien étroit avec le contrôle de gestion ?

Le deuxième chapitre

Le contrôle de gestion au service de la gouvernance

Section 1 : La gouvernance des entreprises

**Section 2 : l'interdépendance entre le contrôle de gestion et les
mécanismes de la gouvernance**

**Section 3 : Le rôle du contrôle de gestion dans l'exercice du
pouvoir exécutif**

Section 4 : Gouvernance et performance

Introduction du deuxième chapitre

La problématique du contrôle de gestion s'inscrit étroitement dans celle de la délégation des responsabilités. En effet, plus une organisation se développe, plus elle doit déléguer des tâches et des pouvoirs, ce qui renforce la nécessité d'un dispositif de contrôle adapté. Cette dynamique invite à analyser la relation entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise, dont la finalité première est d'assurer la protection des intérêts des actionnaires face au pouvoir discrétionnaire des dirigeants. Toutefois, la délégation, bien que nécessaire, engendre des risques liés à l'asymétrie d'information et aux comportements opportunistes des agents.

Dans cette optique, Ce chapitre a pour objectif de proposer une compréhension scientifique globale et rigoureuse de la gouvernance d'entreprise, portant sur la manière dont le contrôle de gestion contribue à son activation à travers une perspective essentiellement disciplinaire et de contrôle via l'analyse de la place de contrôle de gestion par rapport aux autres dispositifs de gouvernance interne, tels que l'audit interne, le conseil d'administration et le contrôle interne.

Dans une autre perspective nous dévoilons la contribution stratégique du contrôle de gestion au pouvoir exécutif de la gouvernance. Enfin, la dernière section est consacrée à l'étude du modèle de gouvernance adapté au secteur des services, en soulignant la contribution du contrôle de gestion à son efficacité.

Section n°1 : la gouvernance des entreprises

1. Définition et évolution de la gouvernance

1.1 Définition :

L'histoire du terme gouvernance est marquée par des phases d'émergence et de mise en retrait. Il tire ses origines du grec *kubernan*, signifiant « diriger un char ou un navire », qui fut ensuite traduit en latin par *gubernare*, désignant celui qui tient le gouvernail. Ce terme apparaît en ancien français au XIIIe siècle, avec une signification proche de celle de « gouvernement », c'est-à-dire l'art ou la manière de gouverner (Echaude, 2009, p. 468)

À l'origine, le concept de gouvernance reposait essentiellement sur deux piliers, le droit et l'ordre. En outre elle s'inscrit à l'intersection de deux logiques anglo-américaines ; la conformité (le respect des règles) et l'explication (la justification des décisions par des arguments rationnels et crédibles). Les travaux fondateurs de Berle et Means (1932), qui ont analysé la séparation entre propriété et contrôle dans les grandes sociétés, ont marqué un tournant majeur de la gouvernance d'entreprise. Depuis cette période, ce concept n'a cessé d'évoluer, donnant lieu à une diversité de définitions, dont certaines sont synthétisées dans le tableau ci-dessus :

Tableau n° 3 : des définitions relatives à la gouvernance des entreprises

Définition	Source
L'action de diriger ou de conduire la gestion de quelque chose, exercer une influence déterminante, commander ou guider.	Le dictionnaire Robert édition 2014
L'exercice du pouvoir politique ainsi que d'un contrôle dans le cadre de l'administration de ressources de la société au fins du développement économique et social	(Lahlou, 2017, p. 43)
un processus volontaire et intentionnel de l'institution visant à introduire d'avantage de transparence, de rigueur dans sa gestion, son administration et son contrôle.	(Code de gouvernance, 2009 ,p. 14)
L'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de limiter le pouvoir et d'influencer les décisions des dirigeants.	(Charreaux, 1997 ,p10)
Le système par lequel les sociétés sont dirigées et	(Cadbury, 1992,p15)

contrôlées.	
Ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants	(shleifer & vichny, 1997,p737)
Le management du management, un métamanagement.	(Roland, 2003,p23)
la manière dont une entreprise est dirigée et ses relations avec ses actionnaires et parties prenantes	(Perspectives économiques de l'OCDE, Volume 2024,p9)
L'ensemble de systèmes de processus et de principe sur qui garantissent une entreprise et gouvernée dans le meilleur intérêt de toutes les parties prenantes	(Apperel, 2022, p. 29)

À partir des différentes définitions examinées, nous pouvons définir la gouvernance comme un mode de gestion reposant sur un ensemble de dispositifs et de mécanismes destinés à encadrer l'exercice du pouvoir et des responsabilités au sein de l'organisation. Elle a pour finalité de réguler les comportements et les décisions des dirigeants, dans le but d'optimiser la valeur actionnariale tout en préservant les intérêts des diverses parties prenantes. La gouvernance vise ainsi à garantir la prise en compte de l'objectif de création de valeur pour l'ensemble des acteurs concernés, tout en assurant une orientation stratégique favorisant la pérennité de l'entreprise et la réalisation d'objectifs communs. Elle se présente comme un système qui promeut l'équité, la transparence et la responsabilité.

1.2 L'émergence de la gouvernance d'entreprise :

L'émergence de la gouvernance d'entreprise est le fruit d'une évolution progressive, façonnée par des mutations économiques, des crises financières et des initiatives réglementaires. Ce processus trouve son point de départ dans les années 1930, avec la publication de l'ouvrage fondateur *The Modern Corporation and Private Property* par Berle et Means (1932), qui met en évidence les tensions entre actionnaires et dirigeants, dues à la séparation croissante entre propriété et contrôle. L'année suivante, les États-Unis adoptent une première législation encadrant le marché des valeurs mobilières (1933), posant ainsi les bases d'une régulation plus rigoureuse. A partir des années 1970 en particulier à la suite des scandales financiers et des crises économiques l'attention portée à la gouvernance s'intensifie, notamment avec le rapport du comité Treadway (1987), qui souligne l'importance des comités d'audit et des mécanismes de contrôle interne. Le Royaume-Uni

joue également un rôle central à travers les rapports Cadbury (1992), Rutteman, Greenbury et Hampel (1990-1994), qui contribuent à structurer les bonnes pratiques de gouvernance autour des principes de transparence, de responsabilité et d'efficacité des conseils d'administration. En France, le rapport Vienot (1995) insiste sur l'indépendance et les responsabilités des conseils, renforçant la dynamique européenne en la matière.

Sur le plan international, l'OCDE publie en 1999 ses premiers principes de gouvernance d'entreprise, avant de les actualiser en 2004, 2015 et 2023, intégrant progressivement des notions clés telles que, la responsabilité des conseils d'administration, et la protection des actionnaires minoritaires la gestion des risques.

Par ailleurs, certaines législations majeures, telles que la loi Sarbanes-Oxley de 2002, ont été instaurées pour renforcer les mécanismes de contrôle et de transparence au sein des entreprises cotées, en réponse aux scandales financiers retentissants, notamment l'affaire Enron. Depuis, la gouvernance d'entreprise s'est progressivement élargie à des enjeux globaux, en particulier avec l'adoption des Objectifs de Développement Durable inscrits dans l'Accord de Paris de 2015. Ces derniers ont consolidé la gouvernance comme un levier stratégique au service de la confiance, de la performance durable et de la responsabilité sociétale des organisations.

Dans cette dynamique, l'Union européenne a adopté en 2021 la directive CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), qui étend les obligations de reporting en matière environnementale, sociale et de gouvernance à un plus grand nombre d'entreprises. Plus récemment, en mars 2024, l'international corporate governance network (ICGN) a publié le guide Artificial Intelligence, destiné à accompagner les investisseurs dans l'évaluation de l'usage de l'intelligence artificielle par les entreprises. Ce document insiste sur la nécessité d'une supervision rigoureuse par les conseils d'administration, ainsi que sur les principes de transparence, de gestion des risques et de responsabilité liés à l'IA, il encourage notamment l'intégration des pratiques responsables en matière d'IA dans les politiques existantes de l'entreprise (codes de conduite, chartes éthiques, politiques de protection des données). De plus, le guide propose d'inscrire les risques liés aux données tels que les cyberattaques ou l'utilisation abusive des informations clients à l'agenda des comités d'audit, de lier la rémunération des dirigeants à la performance en matière de protection des données, et de mettre en place un comité dédié aux technologies au sein du conseil d'administration, ou à défaut, de former les administrateurs aux enjeux liés à l'IA.

2. Aperçu sur le contexte de la gouvernance en Algérie

L'Algérie s'est engagée depuis plusieurs décennies dans un processus d'intégration à l'économie mondiale, cherchant à adopter un modèle d'économie de marché. Ce choix a nécessité des réformes profondes, notamment une réduction de la taille de l'État, une privatisation progressive du secteur public, et la suppression des restrictions freinant la création d'institutions privées. Dans le même temps, Des scandales financiers, tels que ceux de la banque El Khalifa et de la Banque Commerciale et Industrielle d'Algérie dans les années 2000, ont mis en lumière la fragilité du système bancaire. Les effets de la mondialisation et les exigences des plans d'ajustement structurels ont accentué la pression pour adopter des mesures favorisant la transparence, la compétitivité et la gouvernance.

Afin de répondre à ces enjeux, le gouvernement algérien a entrepris des réformes visant à moderniser le cadre institutionnel et économique ,parmi les mesures phares figurent la réforme du système bancaire pour favoriser la création d'un marché financier dynamique et l'adoption d'un nouveau système comptable et financier aligné sur les normes internationales, bien que sa mise en œuvre reste partielle, notamment en raison de l'importance de l'économie informelle, estimée à plus de 13 % du PIB.

La gouvernance est ainsi devenue un sujet central, en 2009, la Charte de bonne gouvernance d'entreprise en Algérie a été publiée grâce à une initiative conjointe de l'association CARE (Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise) et du FCE (Forum des Chefs d'Entreprises), avec le soutien du Center for International Private Enterprise (CIPE). Cette charte vise à aider les entreprises algériennes, notamment les PME, à se conformer aux normes internationales et à s'inspirer des meilleures pratiques. Le code de gouvernance algérien s'articule autour de trois parties (*code de gouvernance*, 2009.) :

- **Contexte et diagnostic de la gouvernance en Algérie** : Cette partie souligne la nécessité d'un code de bonne gouvernance pour améliorer les compétences, la rigueur, la transparence et l'éthique dans la gestion des entreprises. L'objectif est de garantir des décisions basées sur des informations fiables et accessibles aux dirigeants.
- **Standards clefs de gouvernance** : Ces standards définissent les relations entre les parties prenantes internes (Assemblée générale, Conseil d'administration, Direction) et externes (clients, fournisseurs, institutions financières, etc.), tout en précisant les droits

et responsabilités des actionnaires et les modalités de fonctionnement des organes de gouvernance.

- **Annexes pratiques** : Ces outils visent à accompagner les entreprises algériennes dans l'implémentation des principes de bonne gouvernance, en leur fournissant des conseils adaptés.

Bien que des avancées notables aient été enregistrées ces dernières années en matière d'ajustements réglementaires, notamment avec l'ouverture accrue aux investissements étrangers. Toutefois, l'abrogation partielle de la règle du « 51/49 » entérinée par la Loi de finances complémentaire pour 2020 (n° 20-07) et consolidée dans la loi de finances pour 2021 représente un tournant majeur(Règle 51-49 en Algérie et LF 2022.). Ainsi que les annonces relatives à l'ouverture du capital de certaines entreprises publiques à travers la Bourse ,et la relance de la Bourse d'Alger, la gouvernance d'entreprise en Algérie reste marquée par l'absence d'un cadre législatif unifié et actualisé applicable à l'ensemble des formes d'entreprises, y compris les PME. Aucun nouveau code spécifique à la gouvernance d'entreprise n'a été publié, ce qui traduit une stagnation normative. Cette situation souligne la nécessité urgente d'une réforme structurelle et globale visant à moderniser les mécanismes de gouvernance, d'autant plus dans un contexte où l'Algérie est confrontée à des enjeux stratégiques tels que la privatisation partielle des entreprises publiques.

3. La triptyque de la gouvernance :

La gouvernance représente la manière dont le pouvoir est exercé, par ceux qui prennent les décisions et influencent les orientations, et par la manière dont ils sont tenus responsables de leurs actes. Elle garantit la transparence, l'équité et l'efficacité dans la gestion des organisations, en reposant sur une triptyque fondamentale : l'exercice de l'autorité, la satisfaction des intérêts divergents, et la responsabilité(lahlou, 2017 P45). Ces trois dimensions se complètent pour garantir un système équitable et efficace dans la gestion des organisations :

- a) **L'exercice de l'autorité** : Cet aspect se traduit par l'application et le respect des procédures et des règles, acceptées par l'ensemble des parties prenantes. En effet Une importance particulière est accordée aux processus de désignation des responsables et aux mécanismes de prise de décision, ainsi qu'aux conditions de mise en œuvre des actions

décidées. L'autorité, pour être légitime, doit s'appuyer sur un cadre clair et transparent, garantissant la cohérence et l'adhésion collective.

- b) La satisfaction des intérêts divergents :** L'autorité exercée dans le cadre de la gouvernance vise avant tout à satisfaire les intérêts des parties prenantes, notamment celles qui ont contribué à porter les responsables au pouvoir. Cependant, dans un contexte où plusieurs parties aux intérêts souvent contradictoires coexistent, des conflits peuvent surgir. Les règles de gouvernance jouent un rôle clé en définissant les conditions de gestion des conflits, qu'il s'agisse de principes généraux ou de traitements spécifiques au cas par cas.
- c) La responsabilité :** L'exercice de l'autorité est intrinsèquement lié au principe de responsabilité, tout détenteur d'une responsabilité doit rendre compte de ses actions et décisions. Cette responsabilité implique un contrôle régulier, afin de garantir que l'autorité est exercée dans le respect des règles et des procédures en vigueur. Son objectif final est de répondre aux besoins de toutes les parties prenantes, tout en maintenant l'équilibre entre pouvoir et devoir (Lahlou, 2017 P45).

4 Les rôles et les missions de la gouvernance des entreprises

4.1 Les missions de la gouvernance :

La gouvernance remplit plusieurs missions qui peuvent être classées en deux catégories des missions principales et des missions complémentaires qui se manifestent comme suit (Cabane, 2018, p. 115) :

4.1.1 Les missions principales :

- **la création de valeur :** La gouvernance d'entreprise constitue un levier essentiel de création de valeur pour toutes les parties prenantes. Elle se manifeste notamment à travers la présentation du plan stratégique par les dirigeants devant le conseil d'administration. Ce dernier joue un rôle de contrôle et de questionnement critique, en évaluant les implications réelles des choix proposés et en assurant un suivi rigoureux de leur mise en œuvre. Cette interaction contribue à une exécution plus efficace de la stratégie, avec des retombées positives sur les performances globales de l'entreprise et la création de valeur.
- **La gestion des dirigeants :** La gouvernance assure un encadrement structuré des dirigeants, principalement par l'intermédiaire du conseil d'administration. Celui-ci intervient dans leur nomination, en veillant à la concordance entre leur profil, les

objectifs de l'entreprise et les attentes des actionnaires. elle participe également à leur évaluation, afin de s'assurer que les objectifs assignés ainsi que le processus d'évaluation soient alignés avec les intérêts de l'ensemble des parties concernées. Cette évaluation influe directement sur la détermination des rémunérations, y compris les éventuelles indemnités de départ prévues contractuellement.

- **L'analyse des risques :** La gouvernance joue un rôle clé dans la gestion et le recouvrement des risques en effet elle ne cherche à éliminer le risque, mais plutôt de le comprendre et de le maîtriser. Elle veille à ce que les risques identifiés soient, évalués et maîtrisés de manière proactive, en intégrant des mécanismes de contrôle et de surveillance. Par le biais du conseil d'administration, la gouvernance s'assure que des stratégies adéquates sont mises en place pour minimiser les impacts négatifs.

4.1.2 Les missions complémentaires

- **L'analyse de la performance économique :** Une analyse rigoureuse de la performance économique permet d'identifier les indicateurs clés tels que la croissance du chiffre d'affaires, la marge brute et le niveau d'endettement. Une fois ces éléments recensés, ils peuvent être intégrés dans un tableau de bord pertinent, servant d'outil d'aide à la décision. Dans ce cadre, la gouvernance joue un rôle déterminant en focalisant l'attention sur ces indicateurs financiers, influençant à la fois la performance actuelle de l'entreprise et la pertinence des orientations stratégiques adoptées par le conseil d'administration.
- **La communication avec les parties prenantes :** La gouvernance veille à la fluidité de la communication entre les différentes parties prenantes permet de favoriser une synergie créative, tout en assurant la qualité des informations transmises à eux. Le conseil d'administration définit les grandes lignes de la politique de communication financière, en étroite collaboration avec la direction, afin d'élaborer des messages clairs à destination des actionnaires et des marchés financiers. Cette démarche contribue à réduire l'asymétrie d'information et à limiter les comportements opportunistes, en assurant un meilleur alignement des intérêts.
- **Le Contrôle :** Cette mission souligne la responsabilité de la gouvernance envers les parties, en tant qu'élément central dans l'évaluation de la création de valeur passée et présente. Elle devient particulièrement importante lorsque les intérêts des propriétaires

et des dirigeants divergent, nécessitant une surveillance rigoureuse pour protéger l'entreprise contre d'éventuelles pratiques opportunistes.

4.2 Les rôles de la gouvernance :

Le rôle principal de la gouvernance d'entreprise est d'assurer une supervision efficace de l'ensemble des activités de l'entreprise, en veillant à la stratégie, à la performance et aux opérations. Cette supervision peut être exercée de manière passive, avec des interventions a posteriori, ou de manière active, en orientant les décisions à l'avance. Cela se traduit selon deux manières préventives et curatives pour diriger et orienter les affaires de l'entreprise.

4.2.1 Le rôle préventif du système de gouvernance : La gouvernance joue un rôle préventif dans la promotion de la stabilité et de la transparence au sein des organisations , elle intervient d'une manière proactive visant à anticiper les dérives, à prévenir les conflits et à renforcer la résilience organisationnelle face aux risques internes et externes en établissant un cadre efficace destiné à réduire les risques et à renforcer la confiance entre les différentes parties impliquées. Pour maximiser son efficacité préventive, un système de gouvernance doit intégrer des mécanismes facilitant la prise de parole des parties prenantes. Cela permet non seulement de prévenir les dysfonctionnements en remontant les informations spécifiques, mais également de limiter les effets négatifs des activités d'influence. cela passe par la mise en place des canaux de communication clairs et accessibles permettant aux parties prenantes de partager leurs préoccupations et de signaler les risques potentiels et élaborer des directives précises pour encadrer les actions des dirigeants et des employés.

Le rôle préventif s'exerce également dans la structuration des incitations et la supervision du comportement des dirigeants. La gouvernance fixe des règles de conduite, des processus de nomination et d'évaluation, et des systèmes de rémunération alignés avec les objectifs à long terme de l'organisation.

4.2.2 Le rôle curatif du système de gouvernance : Le rôle curatif de la gouvernance vise à rétablir l'équilibre et à assurer la pérennité de l'entreprise lorsqu'elle fait face à une situation critique, qu'elle soit d'ordre financier, stratégique ou organisationnel. Il s'évalue à travers la capacité du système de gouvernance à gérer et résoudre les crises provoquées par la défaillance ou le retrait de certaines parties

prenantes, privant ainsi l'organisation de ressources vitales ou de débouchés indispensables à son activité.

Un système de gouvernance performant doit être en mesure de limiter la destruction de valeur pour l'ensemble des acteurs concernés et de faciliter des restructurations efficaces, qu'elles soient négociées ou encadrées par des procédures juridiques, et ce à un coût maîtrisé. Plus largement, ce rôle permet d'identifier les leviers par lesquels un système de gouvernance peut restaurer la viabilité de l'entreprise de manière efficiente, en mobilisant notamment des mécanismes de réallocation des actifs y compris du capital humain et des droits de propriété (Charaux, 1996, p. 36), l'objectif est de préserver les intérêts à long terme de l'entreprise et de ses parties prenantes, tout en assurant une sortie de crise durable.

5 Les Principes de la gouvernance d'entreprise

Les Principes contiennent des orientations prenant la forme de recommandations qui prennent en compte les intérêts des salariés et autres parties prenantes ainsi que la contribution importante qu'ils apportent à la réussite et aux résultats à long terme de la société et parmi les principes nous avons communiqué ceux qui sont adoptés par du G20 et de l'OCDE (OCDE, 2023)figurent :

- **Mise en place des fondements d'un régime de gouvernance d'entreprise efficace :** La gouvernance d'entreprise vise à assurer la transparence, l'équité et l'efficacité des marchés, tout en respectant l'État de droit. Elle repose sur une supervision rigoureuse et une application cohérente des règles. Un bon système de gouvernance doit encourager des comportements responsables, préserver l'intégrité des marchés et prévoir une répartition claire des responsabilités. Les marchés financiers, en particulier les marchés d'actions, renforcent ces exigences en imposant des standards élevés. Enfin, face à la mondialisation des activités, la coopération internationale entre autorités de régulation devient indispensable pour encadrer les transactions transfrontalières et prévenir les risques liés aux conflits d'intérêts.
- **Droits et traitement équitable des actionnaires, et principales fonctions des détenteurs du capital :** Un régime de gouvernance d'entreprise doit garantir la protection et l'exercice des droits des actionnaires, en assurant un traitement équitable pour tous, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Les actionnaires

doivent bénéficier de droits fondamentaux, tels que la participation aux assemblées générales, le vote, la répartition des bénéfices et l'accès aux informations pertinentes. Ils doivent être informés et consultés sur les décisions majeures, comme les modifications des statuts ou les opérations exceptionnelles, et pouvoir voter en personne ou à distance sans entrave. Les structures du capital et les mécanismes de contrôle doivent être transparents pour prévenir tout déséquilibre de pouvoir ou abus. Les conflits d'intérêts doivent être gérés efficacement, et les transactions avec des parties liées réalisées dans l'intérêt de la société et de ses actionnaires.

- **Investisseurs institutionnels, marchés boursiers et autres intermédiaires** Un régime de gouvernance d'entreprise doit favoriser des incitations saines dans la chaîne d'investissement et garantir que les marchés boursiers soutiennent une gouvernance efficace. Les investisseurs institutionnels doivent rendre publiques leurs politiques de gouvernance et de vote, gérer de manière transparente les conflits d'intérêts et exercer les droits de vote en conformité avec les consignes des propriétaires effectifs.
- **Rôle des différentes parties prenantes dans la gouvernance d'entreprise :** Un régime de gouvernance d'entreprise doit reconnaître et respecter les droits des parties prenantes, définis par la loi ou par des accords mutuels, tout en encourageant leur coopération active pour créer de la valeur, des emplois et assurer la pérennité des entreprises. Les parties doivent disposer de mécanismes efficaces pour obtenir réparation en cas de violation de leurs droits, avec des cadres juridiques transparents qui facilitent la communication et la résolution des litiges.
Toutes les parties impliquées doivent avoir accès à des informations fiables et pertinentes en temps opportun. Elles doivent également pouvoir signaler librement au conseil d'administration ou aux autorités toute pratique illicite ou contraire à l'éthique, sans porter atteinte à leurs droits .
- **Transparence et diffusion de l'information :** Un régime de gouvernance d'entreprise doit garantir la communication rapide et précise d'informations essentielles sur l'entreprise, comprenant notamment sa situation financière, ses résultats, son actionnariat et ses structures de gouvernance. Ces informations incluent les états financiers certifiés, les objectifs stratégiques, les données non financières (comme les enjeux environnementaux et sociaux), les principales participations au capital, la rémunération des dirigeants, les qualifications des administrateurs, les transactions avec des parties liées, les risques. prévus, et les politiques de gouvernance. Leur

diffusion doit respecter les normes internationales de qualité et inclure une vérification annuelle indépendante des comptes.

- **Responsabilités du conseil d'administration :** Un régime de gouvernance d'entreprise doit garantir une gestion stratégique efficace et une surveillance rigoureuse par le conseil d'administration, qui est responsable envers la société et ses actionnaires. Les administrateurs doivent agir avec diligence, impartialité et dans l'intérêt de tous les actionnaires, indépendamment des groupes qu'ils peuvent représenter. Le conseil d'administration doit adopter des normes éthiques élevées, surveiller la stratégie, la gestion des risques, la gouvernance, la rémunération des dirigeants, les nominations et gérer les conflits d'intérêts. Il doit également garantir une communication précise et transparente. Pour ce faire, les administrateurs doivent disposer de données fiables, être indépendants et anciens des comités spécialisés lorsque nécessaire.

6 les courants théoriques de la gouvernance de l'entreprise

La gouvernance constitue un concept multidimensionnel qui a donné lieu à plusieurs courants théoriques, chacun proposant une lecture spécifique des mécanismes de régulation au sein des organisations. Parmi les principaux courants, on distingue le courant disciplinaire, qui met l'accent sur les mécanismes de contrôle et d'incitation visant à aligner les intérêts des dirigeants sur ceux des actionnaires ; le courant partenarial, qui élargit la perspective en intégrant l'ensemble des parties prenantes (salariés, clients, fournisseurs, etc.) dans le processus décisionnel ; et le courant cognitif, qui s'intéresse davantage aux dynamiques d'apprentissage organisationnel, à la construction des compétences collectives et à la circulation de l'information. Dans le cadre de ce travail, nous attachons à présenter de manière approfondie les principales théories explicatives qui fondent chacun de ces courants.

6.1 Le courant actionnarial :

L'approche actionnariale de la gouvernance constitue un pilier du paradigme fonctionnaliste, auquel se rattache la littérature économique néoclassique. Dans cette vision, l'agent économique est perçu comme un individu rationnel, égoïste et principalement motivé par la maximisation de son utilité, évaluée en termes de rendement espéré et de risque. Son comportement étant supposé stable et prévisible, son analyse approfondie

apparaît peu pertinente dans la modélisation des phénomènes financiers(Ardalan, 2007, p. 520).

Dans cette perspective, centrale pour l'étude des relations entre l'entreprise et ses actionnaires, l'entreprise est envisagée comme un nœud de contrats où les conflits d'intérêts structurent les dynamiques organisationnelles. Les mécanismes de gouvernance ont alors pour objectif de discipliner les dirigeants, de réduire leur marge discrétionnaire et d'aligner leurs intérêts sur ceux des actionnaires. Cette conception repose notamment sur les éléments suivants(Charaux, 2000, p. 747) :

- **Les acteurs clés** : Les actionnaires (actuels et potentiels), les créanciers financiers et les dirigeants sont les principaux participants au processus de création et de répartition de la valeur.
- **Contrats financiers** : Le dirigeant, représentant de la firme en tant que "centre contractant", conclut tous les contrats avec les apporteurs de capitaux.
- **Rôle des acteurs secondaires** : D'autres acteurs tels que les hommes politiques, les analystes financiers, les agences de notation ou encore les professions comptables jouent un rôle périphérique, contribuant à fixer certains paramètres influençant sur les coûts d'agence.
- **Critère d'évaluation** : L'efficacité du système de gouvernance est évaluée par la richesse des actionnaires, réalisée à travers la valeur boursière. Cette mesure repose sur une conception traditionnelle de la propriété actionnariale, sur le rôle de contrôle attribué aux actionnaires, ainsi que sur les hypothèses d'efficacité des marchés financiers.

Parmi les théories qui s'inscrivent dans ce courant on trouve :

6.1.1 la théorie de couts de transaction :

Cette théorie s'inscrit dans le cadre général de la théorie des organisations. Introduite par Ronald Coase en 1937, elle propose une vision élargie de l'entreprise, non plus simplement comme une unité de production, mais comme une entité autonome, systémique, et dotée de dimensions sociales, économiques et politiques. Coase souligne que l'entreprise constitue une forme d'organisation alternative au marché, qui se caractérise par sa capacité à réduire les coûts de transaction grâce à une coordination interne, se substituant au mécanisme impersonnel des prix. Oliver Williamson (1994) prolonge cette réflexion en distinguant deux modes de coordination des échanges. Dans le marché, la coordination s'opère de

manière automatique via le système de prix. En revanche, au sein de la firme, elle est assurée consciemment par l'autorité hiérarchique, généralement celle de l'entrepreneur, une entreprise est performante lorsqu'elle parvient à minimiser les coûts de transaction tout en optimisant ses coûts internes d'organisation. Elle remplace ainsi l'autonomie des agents économiques par une forme de subordination volontaire : les employés acceptent de se soumettre à l'autorité du dirigeant en contrepartie d'une rémunération.

Cette approche offre un cadre d'analyse permettant d'arbitrer entre deux modes de gouvernance ; faire (make), qui renvoie à une coordination hiérarchique au sein de l'entreprise, ou acheter (buy), qui fait appel au marché. Le choix dépend principalement de l'efficacité comparative de chaque mode en termes de coûts de transaction (Margerie, 2008, p. 69) ,Cette théorie postule que l'entreprise supporte des coûts de transaction, c'est-à-dire des coûts inhérents à la réalisation d'échanges économiques. Ces coûts se répartissent en trois catégories principales, chacune correspondant à un aspect spécifique du processus d'échange.

- **Coûts préalables à la transaction** : Ces coûts sont liés aux activités nécessaires avant la réalisation d'une transaction, notamment les Coûts de création des contrats qui Incluent les frais liés à la rédaction, la négociation et la documentation des accords.
- **Coûts de négociation** : Avant la conclusion d'un contrat, des négociations sont nécessaires pour s'entendre sur les termes et les conditions. Ce processus génère des frais, qui font partie des coûts préalables.
- **Coûts ultérieurs à la transaction** : Ces coûts interviennent après la mise en place du contrat et concernent Les coûts de gestion qui Assure l'exécution des termes du contrat et les coûts de suivi qui Surveille le respect des engagements (Coase, 1937, p. 351).

Trois hypothèses fondamentales soutiennent cette théorie :

- **L'opportunisme des agents** : Williamson définit l'opportunisme comme la recherche de l'intérêt personnel avec des pratiques déloyales telles que le mensonge, la tricherie ou la dissimulation. Il constitue un obstacle majeur à la coopération économique. L'opportunisme trouve ses sources dans l'asymétrie d'information lorsque l'accès à l'information est inégal, certains agents peuvent exploiter cette asymétrie à leur avantage et l'incomplétude des contrats étant donné qu'il est impossible d'anticiper

toutes les situations futures dans un contrat, certains agents peuvent adopter des comportements opportunistes pour maximiser leurs bénéfices au détriment des autres

- **La rationalité limitée :** Ce concept, inspiré des travaux de Herbert Simon, reflète les limites cognitives et informationnelles des individus dans un environnement complexe et incertain. Incapables d'envisager toutes les alternatives et conséquences possibles, les agents prennent des décisions satisfaisantes plutôt qu'optimales. Cette rationalité limitée engendre des coûts ex ante (recherche d'information, négociation, rédaction des contrats) et ex post (ajustement, gestion des conflits).
- **La spécificité des actifs :** Un actif est dit spécifique lorsqu'il nécessite des investissements spécialisés difficilement transférables à d'autres usages. Cette spécificité rend les relations contractuelles plus vulnérables, notamment en cas de rupture ou de comportement opportuniste. Elle engendre un risque de conflit autour de l'appropriation de la quasi-rente c'est-à-dire le surplus économique généré par la transaction. Chacune des parties peut craindre que l'autre cherche à capter une part excessive de ce bénéfice, d'où la nécessité de mécanismes de gouvernance adaptés.

6.1.2 La théorie des droits de propriété :

Cette théorie est développée dans les années 1960 par Alchian, Demsetz et Barzel, met en évidence l'importance des droits de propriété dans l'organisation et l'efficacité des systèmes économiques. Ces droits, qui sont aliénables, partitionnables et séparables, permettent leur transfert, leur répartition entre plusieurs individus et leur division en usages spécifiques. l'objectif de la théorie des droits de propriété est de comprendre comment différents types de droits de propriété peuvent influencer différents systèmes économiques.

Pour cela, Furubotn et Pejovich (1972) partent de la distinction classique des droits de propriété entre trois attributs qui peuvent définir un droit de propriété sur un actif ; le droit d'utiliser l'actif, le droit d'en tirer profit et le droit de le céder définitivement à un tiers (Khaddouj, 2016, p. 10). La séparation traditionnelle de ces droits détermine trois catégories qui sont :

- l'usus (qui constitue le droit d'utiliser un bien permettant à l'individu propriétaire d'utiliser ce droit
- le fructus (qui correspond au droit d'en percevoir les fruits) il rassure à l'individu du propriétaire le bénéfice des résultats de l'usage de son droit .

- l'abusus (qui correspond au droit de vendre le bien) permettant à l'individu du propriétaire de devenir souverain par rapport à son droit il peut se permettre de le transmettre et de vendre ou de les détruire.

La structure des droits de propriété influence directement les comportements des agents économiques. Lorsqu'un individu détient des droits clairement définis sur un actif, il est incité à l'utiliser de manière efficiente pour maximiser les bénéfices qu'il peut en tirer
Impact sur les comportements et l'efficacité économique.

6.1.3 La théorie d'agence :

La théorie de l'agence, proposée par Jensen et Meckling en 1976, met en évidence une divergence d'intérêts potentiels entre les actionnaires, appelés "principaux", et les dirigeants, désignés comme "agents", dans les entreprises où la propriété et le contrôle est séparé, une problématique déjà abordée par Berle et Means. Cette relation d'agence repose sur un contrat dans lequel le principal délègue une partie de son pouvoir de décision à l'agent afin qu'il réalise une tâche spécifique. Cependant, cette délégation peut entraîner des conflits d'intérêts, notamment en raison de l'asymétrie d'information ou l'agent dispose souvent de plus d'informations que le principal, ce qui peut conduire à des comportements opportunistes. Deux problèmes majeurs peuvent survenir :

- **Sélection adverse** : Avant la conclusion du contrat, l'agent peut dissimuler des informations ou surestimer ses compétences, exploitant ainsi l'asymétrie d'information à son avantage.
- **Aléa moral** : Après la signature du contrat, le principal ne peut pas toujours s'assurer que l'agent agit dans son intérêt, surtout si les préférences des deux parties divergent

Pour atténuer ces problèmes, les entreprises mettent en place des mécanismes de contrôle et d'incitation, ce qui engendre des coûts supplémentaires appelés coûts d'agence. Ces coûts, qui s'ajoutent aux coûts normaux de fonctionnement de l'entreprise, représentent la différence entre la création de valeur maximale souhaitée par les actionnaires et la valeur réellement créée, compte tenu des comportements opportunistes des agents.(Margerie, 2008, p. 68), ils peuvent être regroupés en trois catégories principales :

- Les coûts de surveillance (Monitoring Expenditures) : Ces coûts sont engagés par le principal pour vérifier les décisions prises par l'agent et garantir qu'elles s'alignent sur

ses intérêts. Ils incluent notamment Les honoraires des commissaires aux comptes, Les frais d'audit réalisés par les actionnaires.

- Les coûts d'obligation (Bonding Expenditures) : Ces dépenses sont supportées par l'agent pour démontrer sa loyauté et rassurer le principal quant à ses intentions. Elles incluent l'élaboration et la diffusion de rapports annuels détaillés et la fourniture d'informations complémentaires aux propriétaires, l'organisation de réunions ou d'entretiens pour démontrer que ses actions visent à maximiser la richesse des actionnaires, des mécanismes de garantie, comme une assurance responsabilité civile pour indemniser le principal en cas de préjudice causé par les actions de l'agent.
- La perte résiduelle : (Residualloss) La perte résiduelle correspond à l'écart inévitable entre le résultat obtenu par l'agent et ce qui aurait été atteint dans une situation idéale, où l'agent agit exclusivement dans l'intérêt du principal. Elle représente « la perte de valeur par rapport à une situation hypothétique idéale associée à l'absence de conflits et à une utilisation optimale de la connaissance spécifique »(. Charaux, 1999,p121). Ces pertes sont perçues comme des coûts d'opportunité plutôt que des directement mesurables.Elles se manifestent notamment par une allocation sous-optimale des ressources et des choix stratégiques inefficaces aussi une perte de valeur due à des conflits ou à une utilisation imparfaite des connaissances spécifiques.

6.1.4 La théorie de l'enracinement :

À la fin des années 1980, la théorie de l'enracinement a été développée par A. Shleifer, R.W. Vishny et R. Morck. Cette théorie remet en question les fondements des théories contractuelles en général, et de la théorie de l'agence en particulier, en mettant en lumière l'importance du pouvoir discrétionnaire des dirigeants lié à l'incomplétude des contrats. Elle suggère que les dirigeants peuvent chercher à contourner les mécanismes disciplinaires pour conserver leur poste, même lorsque les performances de l'entreprise ne sont pas à la hauteur des attentes. Selon Berger « l'enracinement est un processus progressif par lequel un dirigeant parvient à se pérenniser dans son poste malgré les mécanismes de discipline imposés par la gouvernance d'entreprise et les pressions des marchés exogènes » (Mor, 2015, p. 56). Cette théorie met en évidence les stratégies opportunistes adoptées par certains dirigeants et leurs conséquences sur les systèmes de contrôle et la performance des entreprises pour éviter leur éviction, en effet ces dirigeants doivent non seulement produire

des résultats positifs, mais aussi convaincre que leur remplacement serait coûteux et difficile.

6.2 Le courant partenarial :

Ce courant a mis en évidence les limites du modèle actionnarial dans l'explication de la performance financière des organisations. Ces insuffisances ont soulevé des interrogations quant à la pertinence d'un cadre de gouvernance centré exclusivement sur les intérêts des actionnaires. En réponse à ces critiques, la théorie partenariale de la gouvernance intègre les différentes parties dans le processus de la création et la distribution de la richesse. Par conséquent, la performance est un résultat de l'intégration des partenaires de la firme dans le processus de la création de la richesse. Cette évolution marque ainsi une transition vers un modèle partenarial, plus inclusif et mieux adapté à la complexité des environnements organisationnels contemporains.

Selon cette approche, l'entreprise est vue comme un réseau de contrats multilatéraux entre divers partenaires aux intérêts divergents, les synergies issues de leur collaboration représentent un levier central de création de valeur. La génération de cette valeur repose principalement sur la capacité à gérer et à résoudre les conflits d'intérêts relatifs à sa répartition, donnant lieu à ce qu'appelle la « valeur partenariale ». L'un des principales théories qui s'inscrivent dans ce courant :

6.2.1 Théorie des parties prenantes :

La théorie des parties prenantes, introduite par Edward Freeman, propose un cadre de gestion qui élargit la perspective traditionnelle de l'entreprise en intégrant l'ensemble des groupes et relations susceptibles d'influencer ou d'être influencés par son activité. Cette approche met en évidence l'importance pour l'entreprise d'entretenir des relations équilibrées et harmonieuses avec l'ensemble de ses parties prenantes, c'est-à-dire toute entité individuelle ou collective qui peut affecter ou être affectée par la réalisation de ses objectifs organisationnels. On distingue généralement deux grandes catégories de parties prenantes :

- Les parties prenantes internes, telles que les actionnaires et leurs représentants, les dirigeants et administrateurs, les salariés.

- Les parties prenantes externes, qui comprennent les fournisseurs et prestataires de services, les clients, les établissements financiers, les administrations publiques, les concurrents.

6.3 Le Courant cognitif de la gouvernance :

La dimension cognitive de la gouvernance met en évidence les notions de connaissance et d'apprentissage organisationnel, dans une perspective évolutionniste largement inspirée des travaux de Nelson et Winter (1982). Cette approche s'éloigne des cadres disciplinaires classiques, qui se concentrent principalement sur la comparaison de l'efficacité organisationnelle, sans approfondir les processus sous-jacents à la création de valeur, permettant d'explorer les dynamiques cognitives et les interactions sociales à l'intérieur des organisations (Marsal, 2010, p. 4).

Elle considère l'entreprise non plus seulement comme un acteur rationnel optimisateur, mais comme un répertoire de connaissances, fondé sur les capacités créatives des individus. Ces derniers sont en mesure de générer, mobiliser et protéger des rentes organisationnelles, tout en tirant parti des opportunités émergentes.

Dans ce cadre, la gouvernance vise à faciliter l'échange d'informations, la coordination des connaissances, et à réduire les coûts cognitifs, en minimisant les pertes de valeur liées à des biais cognitifs tels que les divergences de représentation ou les erreurs d'interprétation. Elle permet ainsi d'aligner les visions des acteurs, de fluidifier les processus d'apprentissage collectif, et de soutenir l'innovation au sein des organisations. Bien que certains critiques considèrent cette approche comme insuffisamment dynamique, elle offre néanmoins une lecture novatrice des mécanismes de gouvernance, en particulier pour les organisations poursuivant des objectifs multiples. En mettant l'accent sur l'interprétation des informations et leur transformation en connaissances, à travers des modèles cognitifs préexistants, cette approche se nourrit et s'enrichit d'un ensemble de théories complémentaires :

6.3.1 La théorie de la dépendance des ressources :

Elle soutient que le pouvoir d'une organisation repose sur sa capacité à maîtriser les sources d'incertitude de son environnement et à accéder aux ressources essentielles (financières, humaines, techniques, etc.). Selon cette théorie, les mécanismes de gouvernance jouent un rôle clé en fournissant à l'entreprise des ressources, autrement dit, du « capital humain »

sous forme de conseils, de réputation, ou de connexions à des réseaux(Margerie, 2008, p. 68). Ces apports permettent de réduire les coûts et les risques liés aux interactions de l'entreprise avec son environnement externe.

6.3.2 La théorie de l'intendance :

Fondé par de Donaldson (1990), cette théorie repose sur l'idée que la performance de l'entreprise influence directement la perception externe de la valeur de ses dirigeants exécutifs et administrateurs. Cette théorie postule que dirigeants et actionnaires partagent naturellement des intérêts communs, notamment en ce qui concerne la préservation et l'amélioration de leur réputation et crédibilité. Selon cette approche, une mauvaise performance de l'entreprise ne résulte pas du coût d'agence, mais plutôt de facteurs tels que l'incompétence, l'inexpérience, un manque d'information ou l'absence de motivation des dirigeants opérationnels .Contrairement à la théorie de l'agence, qui privilégie une approche conflictuelle, la théorie de l'intendance adopte une perspective coopérative (Margerie, 2008, p. 68).

6.4 Gouvernance et contrôle de gestion : au prisme de la théorie de l'agence :

Dès que l'entreprise atteint une certaine taille, le propriétaire ne peut plus tous décider et tous contrôler le recours à la délégation devient alors nécessaire, conformément aux principes de la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976). Cette théorie met en évidence la relation contractuelle entre un « principal » et un « agent », fondée sur une délégation de pouvoir et sur la nécessité d'engager des coûts pour contrôler cette relation. Parmi ces coûts figurent notamment l'intervention annuelle du commissaire aux comptes et l'action quotidienne du contrôleur de gestion , dans cette perspective, le contrôle de gestion constitue bien un coût d'agence supporté par l'entreprise afin de rassurer l'actionnaire(Leroy, 2018, p. 6).

Par ailleurs, le contrôle de gestion agit comme un levier de réduction des asymétries d'information, qu'elles soient quantitatives telles que les carences en informations comptables et financières ou qualitatives, à travers le manque d'informations stratégiques pertinentes pour la prise de décision . Il garantit que les responsables agissent conformément aux objectifs définis.(mellah, 2021., p. 78)

Dans le prolongement d'une approche disciplinaire du contrôle de gestion, il assure une utilisation efficiente des ressources mises à disposition par les actionnaires, protège

l'organisation contre les risques de défaillance et renforce sa pérennité en garantissant la conservation des actifs et la continuité des activités. Il constitue également un référentiel de responsabilité pour les managers, qu'ils soient de niveau stratégique ou opérationnel, en leur offrant une vision claire des objectifs organisationnels et des outils d'analyse et de pilotage adaptés.

7 le système de la gouvernance

7.1 Les composantes du système de gouvernance :

Le système de gouvernance est composé de trois grandes catégories d'éléments constitutifs : les structures (S), les procédures (P) et les comportements (C).

- **Les structures (S) :** Ces éléments comprennent les mécanismes, internes ou externes, mis en place pour assurer la pérennité de l'organisation et répondre aux attentes des parties prenantes. Structures internes Conseils d'administration, comités consultatifs, mécanismes de rémunération des dirigeants, et structures externes
- **Les procédures (P) :** Elles regroupent les règles et les modalités qui guident le fonctionnement des entités de gouvernance, ces procédures sont souvent codifiées dans des documents ou normes réglementaires (codes de commerce, plans comptables). Elles incluent notamment Les méthodes de collecte, de traitement et de diffusion des informations nécessaires et Les protocoles opérationnels pour la réalisation des différentes activités. L'ensemble S-P (structures et procédures) constitue la base institutionnelle du système de gouvernance
- **Les comportements (C) :** Ces éléments apportent une dimension humaine et éthique au cadre formel établi par S-P. Ils reflètent les pratiques, la déontologie, ou au contraire les écarts de conduite des agents chargés de mettre en œuvre le dispositif institutionnel. Ces comportements jouent un rôle central dans l'efficacité et la crédibilité du système.

7.2 La typologie du système de la gouvernance :

L'étude des structures de gouvernance d'entreprise dans les différents pays permet d'établir une distinction entre les pays anglo-saxons et les pays d'europe continentale et le Japon, où les systèmes intermédiaires sont dominants. On distingue deux systèmes principaux et un système médian

7.2.1 Système anglo-saxon système orienté marché :

Ce système s'est développé après la crise de 1929 dans le but de limiter l'influence des institutions financières sur les entreprises, grâce à des contraintes légales restreignant le contrôle bancaire. Dans le modèle de gouvernance anglo-saxon, l'entreprise est perçue comme une entité gérée par des administrateurs exécutifs agissant dans l'intérêt des actionnaires ou comme un instrument destiné à créer de la richesse pour ces derniers s'appuyant sur la suprématie des marchés financiers dans la prise de contrôle des entreprises, notamment à travers des mécanismes tels que les offres publiques d'achat (OPA), le marché du travail des dirigeants, ou encore des modalités internes. Ce système accorde un rôle central au marché, considéré comme le lieu principal de confrontation entre l'offre et la demande, garantissant l'autonomie des consommateurs, reflétant les préférences des agents économiques et favorisant une allocation efficace des ressources.

En effet, le système orienté-marché constitue une menace permanente pour les dirigeants du fait de l'existence de modalités de contrôle externe contraignante à l'exemple de l'OPA, la dispersion et la liquidité du droit de propriété, l'existence d'un système d'information transparent sur les firmes et par conséquent ce modèle exige du dirigeant une allocation efficace.

Néanmoins, ce système privilégie une logique de court terme qui peut impliquer des risques importants de rupture des contrats implicites comme il conduit forcément à une baisse des investissements spécifiques, en plus ce système orienté-marché peut engendrer des coûts de contrôle et de surveillance liés à la résistance des dirigeants et induit généralement à un comportement d'enracinement par la mise en œuvre des stratégies de croissance externe.

7.2.2 . Le système orienté réseau (germano-nippon) :

Le modèle germano-nippon s'inscrit dans une vision organique de la firme fondée sur l'idée de coalition des différents « stakeholders », le système orienté-réseau repose essentiellement sur la banque qui est à la fois créancière et actionnaire principale de l'entreprise et aussi par les partenaires de la firme.

Ce système est caractérisé par un actionnariat concentré, des participations croisées entre entreprises non financières et un mode de gestion des entreprises dual (le conseil de surveillance et un directoire),

Ce modèle a tendance à adopter une vision à long terme, sa structure du capital, dominée par les participations croisées entre firmes à un niveau de deux tiers, et la qualité

d'actionnaires majoritaires des banques et de première source de financement externe ce qui leur attribue la fonction de surveillance et d'influence sur la gestion des firmes indirectement, et si les performances sont insatisfaisantes, ce n'est pas les marchés financiers qui sanctionnent les managers mais les pressions des banques à travers la rémunération.

Ainsi, le système orienté-réseau présente trois avantages, en premier lieu, les problèmes liés à l'exercice du contrôle sont moins importants comparant avec le système orienté- marché d'où un contrôle plus facile des dirigeants du fait que la résolution des conflits soit souvent négociée à l'intérieur du « groupe ». En deuxième lieu, les coûts de restructuration en cas de défaillance sont faibles ; en troisième lieu, et étant donné que les rôles des actionnaires et des créanciers sont souvent confondus, donc, les coûts liés aux conflits entre ces deux acteurs sont par conséquent faibles.

7.2.3 Le Système Hybride :

Le système hybride de gouvernance résultant d'une fusion entre le système orienté-marché et le système orienté-réseau, combinant des mécanismes de contrôle gérés à la fois sur le marché et sur les institutions financières. Ce modèle est adopté par la France il s'est développé dans un contexte de désengagement de l'État, marqué par la cession de participations publiques dans le capital de nombreuses entreprises performantes, souvent après des vagues de nationalisations. Les pays adoptant ce système définissant une répartition du capital entre les banques et les marchés financiers, ce qui a conduit à une concentration significative de l'actionnariat ainsi qu'à l'apparition de participations croisées et circulaires entre les sociétés, caractéristiques des systèmes orientés -réseaux.

Le système hybride établit deux types de contrôles externes ; le premier s'ouvre via le marché financier, à travers des prises de participation et de contrôle. La seconde repose sur les participations croisées, notamment sous la forme de crédits interentreprises, rendues possibles par une structure actionnariale incluant des institutions financières et non financières.

Le tableau n° 4 : Une comparaison entre les trois systèmes de gouvernance :

Critères	Système Orienté Marché	Système Orienté Réseau	Système
----------	---------------------------	---------------------------	---------

	(anglo-saxon)	(Allemand et Japonais)	Hybride (latin)
Objectif principal	Maximiser la richesse des actionnaires.	Maintenir des relations stables et équilibrées entre les parties.	Combinaison des objectifs des systèmes orientés marché et réseau.
Propriété du capital	Propriété dispersée.	Propriété concentrée, parfois détenue par des banques ou groupes.	Propriété concentrée, avec participation des banques et actionnaires.
Rôle des banques	Participation limitée à 5%.	Banques influentes, parfois actionnaires majoritaires.	Banques et actionnaires importants, rôle central des banques.
Prises de contrôle	Prises de contrôle fréquentes (OPA, marché boursier actif).	Faibles prises de contrôle, peu d'OPA hostiles.	Prises de contrôle quasi-inexistantes.
Rémunération des dirigeants	Basée sur la performance (ex. stock-options).	Moins axé sur la performance, rémunération souvent stable.	Pas basé sur la performance, souvent stable.
Structure de gouvernance	Conseil d'administration moniste, avec séparation des fonctions.	Structure de direction dualiste (Directoire et Conseil de Surveillance).	Structure moniste ou dualiste, selon le choix de l'entreprise.
Rôle du marché boursier	Très important, notamment pour les prises de contrôle.	Moins important, marché de contrôle inexistant.	Marché boursier moins influent, pas de contrôle actif.
Influence des employés	Faible, axé sur les actionnaires.	Très forte, les employés sont souvent partenaires dans la gouvernance.	Modérée, influence des employés et des actionnaires minoritaires.
Protection des actionnaires	Forte protection des actionnaires.	Faible protection, surtout dans le système japonais.	Modérée, avec une attention particulière aux actionnaires minoritaires.

Relations à long terme	Tendance à privilégier le court terme.	Relations à long terme, axées sur la stabilité.	Mélange des deux, mais avec une forte influence des parties joue à long terme.
Conflits d'agence	Présence fréquente, résolues par le marché de contrôle, le conseil d'administration, et le marché du travail.	Moins fréquents, régulés par les dialogues entre les parties participent.	Moins fréquents, avec une gestion stable des relations.

Source : élaboré par nos soins

8 L'intelligence artificielle : un levier stratégique au service de la gouvernance d'entreprise

L'intelligence artificielle (IA) peut être définie comme un ensemble de technologies permettant d'automatiser et d'augmenter les tâches décisionnelles dans les organisations» (Raisch & Krakowski, 2021, p193). Sur le plan technique, l'IA repose sur la conception et le développement d'algorithmes. Ces derniers sont soit des modélisations du réel, soit des solutions mathématiques prenant la forme d'une suite d'instructions destinées à produire un résultat déterminé.

L'IA constitue ainsi une forme avancée d'automatisation, reposant sur l'interaction entre la machine qu'elle soit dotée d'une capacité d'apprentissage autonome par le Machine Learning (ML) ou nourrie d'informations par le Deep Learning et la réflexion humaine. Les avancées les plus significatives de l'IA ces dernières années sont principalement liées au développement du ML (L'apprentissage automatique), qui consiste à programmer les machines pour qu'elles apprennent à partir de données historiques ou de décisions passées.

L'intelligence artificielle (IA) s'impose aujourd'hui comme une technologie stratégique, porteuse de transformations majeures pour les entreprises. Grâce à sa capacité à traiter en temps réel de vastes volumes de données, à détecter les anomalies et à anticiper les tendances, L'IA repose en grande partie sur ces données massives, dont l'analyse dépasse les capacités humaines. Par ailleurs, les progrès en matière de vitesse de traitement, de

stockage, de collecte et d'extraction des données permettent aujourd'hui une utilisation plus fiable et accessible des big data ; permettant de contribuer de manière significative à l'amélioration des mécanismes de gouvernance. Cette contribution se manifeste principalement à travers trois axes : le renforcement du contrôle interne, la garantie d'une conformité proactive, et l'optimisation du fonctionnement des conseils d'administration.

8.1 L'IA et le Renforcement de l'efficacité du contrôle interne:

L'un des apports les plus remarquables de l'IA réside dans sa capacité à transformer les pratiques organisationnelles en matière de contrôle interne et de gestion des risques. En automatisant les processus complexes et répétitifs, l'IA améliore l'efficacité opérationnelle tout en renforçant la fiabilité des contrôles ; par exemple, des algorithmes sont capables d'analyser en temps réel des milliers de transactions financières pour identifier des irrégularités ou des schémas frauduleux. La combinaison de la Robotic Process Automation avec l'IA permet ainsi de décharger les auditeurs internes des tâches routinières tout en augmentant la précision des analyses (Abdelkader & Hanane, 2025; p2720). De plus, l'IA permet une détection proactive des risques émergents en croisant des données structurées (rapports financiers, comptabilité) et non structurées (emails, commentaires, réseaux sociaux). Ainsi elle favorise l'instauration d'une boucle d'amélioration continue : les systèmes apprennent des événements passés, ajustent leurs seuils d'alerte, favorise une gouvernance adaptative face à un environnement incertain et en constante évolution.

8.2 Une conformité proactive et dynamique de l'IA:

Grâce à ses capacités d'analyse prédictive et d'adaptation rapide aux évolutions normatives, l'IA représente un outil puissant pour assurer une conformité proactive et exhaustive aux réglementations en vigueur en fluidifiant et en rendant plus transparentes les opérations comptables, elle transforme les pratiques de gestion financière et renforce les standards de gouvernance. (Amine, 2025, p53)

Par ailleurs, les organisations internationales ont mis en place des cadres de référence pour une IA éthique et responsable. L'OCDE (2019) a identifié cinq principes fondamentaux : inclusivité, transparence, robustesse, responsabilité et durabilité. Le COSO quant à elle a intégré l'IA dans l'évaluation des systèmes comptables pour améliorer la gestion des risques

Sur le plan opérationnel, les algorithmes d'IA permettent la saisie automatique et la classification des transactions selon des critères normalisés, réduisant les erreurs humaines

et assurant une conformité rigoureuse aux normes. Tout en analysant en temps réel les transactions et les enregistrements comptables pour s'assurer qu'ils sont conformes aux normes internationales, elle facilite également la génération automatisée de rapports de conformité, soutenant les audits internes et externes et instaurant une culture de vigilance continue permettant une surveillance proactive, identifiant les domaines à risque et suggérant des mesures correctives avant que des non-conformités ne se produisent.

8.3 L'adoption de l'IA au sein des conseils d'administration :

L'intégration de l'IA dans les processus de gouvernance s'étend désormais aux conseils d'administration eux-mêmes. Des recherches ont démontré que les algorithmes de Machine Learning peuvent surpasser les capacités humaines en matière de sélection d'administrateurs, en identifiant les profils les plus performants sur la base de données historiques.

L'adoption de l'IA dans la composition ou l'assistance des conseils permet également de réduire les coûts d'agence, en sélectionnant des administrateurs mieux à même de surveiller efficacement la direction (Fenwick & Vermeulen, 2018). Par ailleurs, la présence de l'IA dans la gouvernance décisionnelle permet de prendre en compte des dimensions souvent négligées par les humains, en raison de limites cognitives, de manque de temps ou de données.

Cela suggère une transformation progressive du rôle de l'IA d'un simple assistant décisionnel, elle pourrait devenir un véritable acteur au sein des instances de gouvernance, modifiant les critères de sélection des administrateurs et instaurant une nouvelle dynamique collaborative entre l'humain et la machine.

Section 2 : l'interdépendance entre le contrôle de gestion et les mécanismes de la gouvernance

1. Les mécanismes de la gouvernance :

Afin de garantir une gouvernance efficace et réduire les conflits entre actionnaires et dirigeants, les entreprises doivent s'appuyer sur un ensemble de mécanismes équilibrant la création et la répartition de la valeur. Ces mécanismes influencent à la fois les comportements et les décisions, tout en réduisant les coûts dans une optique d'amélioration de l'efficacité. Ces dispositifs jouent également un rôle habilitant en offrant un soutien en termes de surveillance, de savoir-faire, et de compétences, tout en favorisant la transparence dans un contexte incertain (Ben hafaiedh et sabri, 2013, p. 106).

Toutefois, en raison des spécificités uniques de chaque entreprise, de leur niveau de maturité et de leur environnement, il est impossible d'élaborer une liste exhaustive de ces mécanismes. Des tentatives de classification ont néanmoins été proposées, notamment celle de Williamson (1975), qui a basé sur la distinction entre Mécanismes intentionnels qui sont conçus par les humains et se traduisent par des règles et procédures formelles, souvent associées à la hiérarchie et Mécanismes spontanés qui émergent dans les marges laissées par les mécanismes intentionnels et peuvent, une fois formalisés, évoluer en mécanismes intentionnels. (Williamson, O.E., 1975, p. 426)

Charreaux (1994) enrichit cette réflexion en classifiant les mécanismes de gouvernance selon leur nature interne ou externe ; des mécanismes externes tel que le marché des biens et services, le marché financier, les relations avec les banques, le marché du travail (notamment des cadres-dirigeants), et l'environnement légal et réglementaire. Et des Mécanismes internes se traduisent sous formes d'un Contrôle exercé par les actionnaires, surveillance mutuelle entre dirigeants, contrôles formels et informels des employés subalternes, et supervision du conseil d'administration.

En 1997, Charreaux introduit les notions de spécificité et de non-spécificité pour affiner cette classification. Les mécanismes spécifiques, propres à l'entreprise, incluent le conseil d'administration ou l'assemblée générale des actionnaires, où les votes reflètent la structure du capital. À l'inverse, des mécanismes comme ceux des banques pour la gestion des prêts relèvent de la non-spécificité puisqu'ils s'appliquent au-delà du cadre organisationnel particulier. (Charreaux, 2000, p. 7).

Figure n° 5 : La typologie des mécanismes de gouvernance

3. La Gouvernance d'Entreprise (GE) : Définitions		
Typologie des mécanismes de gouvernement d'entreprise		
	Mécanismes spécifiques	Mécanismes non spécifiques
Mécanismes intentionnels	<ul style="list-style-type: none"> . Contrôle direct des actionnaires . Conseil d'administration . Système de rémunération . Structure formelle . Auditeurs internes . Comité d'entreprise . Syndicat « maison » 	<ul style="list-style-type: none"> . Environnement légal et réglementaire (lois sur les sociétés, sur le travail, droit de la faillite, droit social...) . Syndicat nationaux . Auditeurs légaux . Associations de consommateurs
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none"> . Réseaux de confiance informels . Surveillance mutuelle des dirigeants . Culture d'entreprise . Réputation auprès des salariés (respect des engagements) 	<ul style="list-style-type: none"> . Marchés des biens et services . Marché financier (dont prise de contrôle) . Inter médiation financière . Crédit interentreprises . Marché du travail . Marché politique . Marché du capital social . Environnement « social » . Environnement médiatique . Culture des affaires . Marché de la formation

Source : (Charreaux, 2000, p. 7)

1.1 Le conseil d'administration :

1.1.1 Définition :

Le conseil d'administration occupe une position clé au sein du système de gouvernance des entreprises. Il est chargé de superviser les enjeux de gouvernance, d'orienter et de contrôler la direction générale, tout en veillant à l'existence d'un système de contrôle interne efficace. Sa mission première est de protéger les intérêts de l'entreprise et de ses actionnaires, tout en intégrant les préoccupations des différentes parties prenantes.

le conseil d'administration a vu son rôle évoluer, il ne se limite plus à surveiller les dirigeants dans l'intérêt exclusif des actionnaires, mais agit aujourd'hui pour préserver et renforcer l'ensemble des relations créatrices de valeur , dans cette perspective, le conseil incite les dirigeants à la performance à travers des mécanismes d'incitation tels que les bonus ou les stock-options, et met en place des comités spécialisés audit, rémunération, nomination qui participent à la préparation et à la prise de décisions stratégiques (charraux, 2000, p. 10).

La diversité des approches théoriques de la gouvernance confère au conseil un rôle multiple. Il peut à la fois exercer une fonction disciplinaire, en surveillant la performance des dirigeants grâce à l'accès à des informations stratégiques, et une fonction cognitive, en contribuant activement à la stratégie et à la création de valeur. Cette dernière dimension se manifeste à travers la participation à la définition du périmètre des activités, à la

planification des ressources et à la formulation d'objectifs à long terme. Par ailleurs, dans une approche partenariale de la gouvernance, le conseil d'administration peut s'engager en faveur d'autres parties prenantes, comme les salariés, ou remplir des fonctions allant au-delà du contrôle disciplinaire. Il peut agir également en tant qu'arbitre entre le capital humain et le capital financier, en favorisant la coopération et le travail en équipe au sein de l'organisation.

1.1.2 La composition du conseil :

La composition du conseil est cruciale pour son efficacité elle doit combiner des administrateurs internes, qui apportent des informations stratégiques, et des administrateurs externes, garants d'une indépendance et d'un contrôle rigoureux. Une diversité d'expertises est également essentielle pour équilibrer les enjeux entre capital humain et capital financier, et pour protéger les intérêts de toutes les parties prenantes. La littérature financière, notamment dans le cadre de la théorie de l'agence identifie trois facteurs principaux influençant l'efficacité du conseil d'administration(Herve, 2000, p. 17) :

- Répartition interne/externe : il doit composer d'Administrateurs internes, issus de l'équipe dirigeante, pour assurer un accès direct aux informations stratégiques de l'entreprise et administrateurs externes indépendants, spécialisés dans le contrôle, afin de garantir une supervision impartiale ; leur indépendance vis-à-vis des dirigeants leur permet de contester les décisions les plus discutables, contrairement aux administrateurs internes, souvent limités dans leur pouvoir d'opposition.
- Participation au capital : La détention de capital par les administrateurs peut aligner leurs intérêts sur ceux de l'entreprise et renforcer leur engagement
- Nature des administrateurs : Les administrateurs financiers ou institutionnels, bien que compétents, peuvent être influencés par des relations informelles avec les dirigeants, compromettant ainsi leur indépendance.

1.1.3 Les responsabilités du conseil :

Le Conseil d'Administration a des responsabilités claires et différentes :

a) Planification stratégique

- Définir les objectifs fondamentaux et les politiques générales.
- Élaborer une stratégie appropriée pour améliorer la capacité et la durabilité à long terme de l'entreprise.

- Planifier les ressources humaines en choisissant les responsables de la mise en œuvre et en assurant la relève managériale.
- Superviser la mise en œuvre des stratégies élaborées par le top management en s'assurant qu'elles aboutissent à des choix judicieux.

b) Allocation de capital

- Effectuer des audits et certifier les bénéfices pour optimiser leur développement.
- Prendre des décisions capitales ayant un impact sur l'avenir de l'entreprise.

c) Vérification et approbation des objectifs financiers à long terme

- Définir des normes visant à améliorer la valeur des capitaux propres.
- Contrôler les initiatives stratégiques à court terme.
- Évaluer les fonctions du calendrier budgétaire et les résultats attendus.

d) Évaluation des performances

- Comparer les résultats obtenus aux objectifs, à la philosophie de l'entreprise et aux performances de la concurrence.
- S'assurer que des systèmes de contrôle, d'audit et de communication des résultats et objectifs sont en place.
- Évaluer l'efficacité des systèmes mis en place pour gérer les risques découlant des activités de l'entreprise.

e) Supervision et contrôle interne

- Veiller à l'établissement et au maintien de contrôles internes adéquats et efficaces.
- S'assurer de la conformité aux lois, réglementations, exigences de supervision et politiques internes pertinentes.
- Surveiller l'efficacité de la fonction d'audit interne.

f) Responsabilité des comptes et des rapports de gestion

- Arrêter les comptes sociaux ou consolidés et rédiger les rapports de gestion, une compétence exclusive du conseil.
- Veiller à la qualité et à la sincérité des informations transmises aux actionnaires, en garantissant leur intelligibilité, leur pertinence et leur comparabilité.

g) Surveillance générale

- S'assurer que la gestion de l'entreprise est menée avec efficacité, économie et efficience.

- Garantir la conformité et prévenir les irrégularités, dissimulations ou fraudes, qui engagent la responsabilité du conseil et de ses membres.

1.1.4 Le conseil d'administration et la communication :

Afin de garantir une communication fiable, transparente et conforme aux exigences réglementaires, le conseil d'administration doit veiller à l'existence d'une procédure formalisée de communication au sein de l'entreprise. Cela lui permet de jouer pleinement son rôle de supervision, Cette procédure devrait notamment intégrer les éléments suivants :

- **Délais d'information du conseil :** Définir un délai minimum (en nombre de jours) avant chaque réunion du conseil pour la transmission des documents, afin de permettre aux administrateurs de les examiner de manière approfondie.
- **Validation des communiqués de presse :** Certains communiqués sensibles, notamment ceux portant sur les résultats financiers ou le chiffre d'affaires, doivent être soumis à l'approbation préalable du conseil d'administration avant leur diffusion publique.
- **Revue des supports de présentation aux analystes :** Les documents utilisés lors des présentations aux analystes financiers doivent être présentés au conseil pour information, voire validation, notamment lorsqu'ils contiennent des éléments stratégiques ou sensibles.
- **Contrôle des informations prévisionnelles :** Les prévisions financières constituent un sujet particulièrement délicat en matière de réglementation boursière. Il est donc essentiel qu'elles fassent l'objet d'un examen rigoureux, afin d'assurer transparence, cohérence et fiabilité.
- **Approbation du rapport annuel et des documents de référence :** Compte tenu de leur importance et de leur volume, ces documents doivent être validés par le conseil dans un délai suffisant avant leur publication, afin d'en garantir la qualité et la conformité(bernards & bompont, p. 180).

1.2 L'assemblée générale des actionnaires :

L'assemblée générale des actionnaires est le rassemblement de l'ensemble des membres d'une organisation afin qu'il rencontre les dirigeants ou les membres de son conseil d'administration et puissent éventuellement prendre des décisions. IL peut permettre de suppléer les insuffisances du conseil d'administration. Son objet est d'examiner les comptes de l'année précédente et de prendre des décisions concernant le conseil d'administration, il

ainsi pourrait rejeter certaines des résolutions proposées, notamment des modifications statutaires favorisant la position des dirigeants.

1.3 La surveillance mutuelle :

Si l'on estime que les cadres et les salariés sont évalués en permanence sur le marché du travail, il est fort probable que leur valeur dépend des résultats obtenus par leur entreprise. Pour ne pas risquer de voir leur image se dégrader sur le marché, les cadres et les salariés ont tendance à surveiller ce qui se passe en interne et à dénoncer les comportements susceptibles de porter atteinte à la performance de l'entreprise. C'est cette surveillance interne qui est censée dissuader les comportements opportunistes.

1.4 L'audit interne :

1.4.1 Définition :

L'audit interne, comme une fonction indépendante, repose sur une évaluation continue et critique du fonctionnement de l'entreprise. Son objectif est d'examiner tous les aspects du fonctionnement, et d'optimiser la gestion des risques de détecter les dysfonctionnements et de proposer des améliorations et d'apporter une valeur ajoutée à la gouvernance, tout en renforçant les systèmes de gestion des risques stratégiques et de contrôle interne. En outre, il vise à Améliorer la qualité des informations utilisées dans le système comptable en fournissant des informations et des analyses objectives, il assiste les responsables hiérarchiques dans l'exercice de leurs responsabilités, tout en favorisant un contrôle efficace et proportionné.

L'auditeur interne joue un rôle crucial dans la gouvernance s'assurant que la direction remplit ses fonctions de contrôle et de supervision il s'articule autour des axes suivants :

- **Évaluation et amélioration de la gestion des risques** : Identifier, analyser et proposer des mesures pour mieux gérer les risques stratégiques et opérationnels.
- **Renforcement des systèmes de contrôle interne** : Vérifier l'efficacité des dispositifs existants pour protéger les actifs, assurer le respect des lois et règlements, et garantir la fiabilité des informations financières et opérationnelles.
- **Optimisation des mécanismes de gouvernance** : Assurer une supervision adéquate, favoriser la transparence, et renforcer la coordination entre les parties prenantes.
- **Amélioration de l'efficacité opérationnelle** : Identifier des opportunités pour accroître l'efficacité des processus internes et optimiser l'utilisation des ressources

1.4.2 Les responsabilités de l'audit interne :

L'audit interne aide la direction à assumer ses responsabilités en fournissant les services suivants :

- **préventifs** : L'auditeur interne met en place des procédures visant à protéger les actifs et les biens de l'organisation contre le vol, le détournement de fonds et d'autres risques potentiels. Cela passe par un bon contrôle opérationnel et une assurance contre les risques.
- **évaluation** : L'auditeur interne évalue et surveille l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne, ainsi que la conformité aux politiques, procédures, législations et réglementations applicables. L'objectif n'est pas seulement de détecter les erreurs ou manquements, mais d'évaluer la qualité des procédures et de vérifier si le système peut contenir les erreurs dans des limites acceptables.
- **Services structurels** : L'auditeur interne fournit des informations financières et opérationnelles fiables à la direction, garantissant leur validité et leur crédibilité. Ces informations permettent à la direction de prendre des décisions éclairées.

1.5 Le marché financier :

Le marché financier est le mécanisme qui met en relation les agents économiques disposant de capitaux (investisseurs, épargnants) avec ceux qui en ont besoin pour financer leurs projets (entreprises, États). Par son fonctionnement, il assure la liquidité des titres, la fixation des prix par l'offre et la demande, ainsi qu'une allocation efficace des ressources.

Au delà de ça le marché financier agit comme un mécanisme de gouvernance externe, participant activement à la discipline managériale et à la régulation des comportements organisationnels. En effet, il exerce une pression disciplinaire sur les entreprises cotées, en incitant leurs dirigeants à adopter des stratégies conformes aux attentes des investisseurs, notamment en matière de rentabilité, de transparence et de performance durable. Lorsqu'une entreprise déçoit les marchés, les réactions immédiates telles que la vente massive d'actions peuvent entraîner une chute du cours boursier, affectant directement la valeur de l'entreprise et parfois la rémunération des dirigeants.

De plus, le marché financier fonctionne comme un marché du contrôle des entreprises, où les sociétés inefficaces ou mal gouvernées peuvent devenir des cibles d'OPA (offres publiques d'achat). Cette menace de prise de contrôle externe constitue un levier

contraignant pour les dirigeants, les incitant à aligner leurs décisions sur les intérêts des actionnaires afin d'éviter leur éviction.

1.6 Marché du travail des dirigeants:

Les acteurs individuels au sein de l'entreprise, et en particulier les dirigeants, sont soumis à la discipline et aux incitations offertes par le marché du travail, que ce soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation, ce marché constitue ainsi un mécanisme de régulation qui s'exerce sur les dirigeants, souvent sous l'impulsion du conseil d'administration. En l'absence d'une indexation de la rémunération à la performance, les dirigeants les plus compétents peuvent être incités à quitter l'entreprise pour saisir de meilleures opportunités ailleurs. À l'inverse, si les dirigeants se révèlent inefficaces, ils peuvent être remplacés, soit par des talents issus de l'entreprise elle-même (via le marché du travail interne), soit par des candidats externes (via le marché du travail externe).

1.7 Le Marché des biens et services :

La concurrence sur le marché des biens et services constitue un levier essentiel de contrôle des dirigeants. Lorsqu'un dirigeant adopte une stratégie visant principalement à servir ses propres intérêts au détriment de ceux des actionnaires, cela peut engendrer une hausse des coûts de production ou une fixation de prix inadaptée, réduisant ainsi la compétitivité de l'entreprise. Plus l'intensité concurrentielle est élevée, plus ce mécanisme disciplinaire gagne en efficacité. Dans un tel contexte, les dirigeants sont incités à préserver leur réputation et à adopter un comportement exemplaire : les entreprises performantes sont valorisées, tandis que les moins compétitives ou les plus opportunistes sont sanctionnées par le marché.

En cas de gestion inefficace ou d'opportunisme manifeste, les actionnaires peuvent exprimer leur désapprobation en vendant leurs titres, entraînant une baisse du cours de l'action. Cette menace exerce une pression sur les dirigeants, l'incitant à aligner leurs décisions sur les attentes des actionnaires. Ainsi, la crainte de sanctions économiques pousse les dirigeants à adopter une gestion plus rigoureuse, orientée vers la performance et la pérennité de l'entreprise.

1.8 L'Audit externe :

L'audit externe constitue un pilier fondamental de la gouvernance d'entreprise, en ce qu'il permet d'atténuer les conflits d'intérêts potentiels entre les actionnaires (propriétaires) et la

direction. Il représente un mécanisme de régulation visant à renforcer la transparence et la fiabilité des informations financières communiquées aux parties prenantes.

L'audit externe joue un rôle déterminant face au problème d'asymétrie d'information, notamment lors de la validation des états financiers. Le commissaire aux comptes, en tant qu'acteur indépendant et qualifié tant sur le plan académique que professionnel intervient comme un mandataire au service des tiers extérieurs à l'entreprise (investisseurs, créanciers, autorités de régulation, etc.). Son indépendance garantit l'objectivité de l'évaluation, renforçant ainsi la confiance dans l'intégrité des rapports financiers publiés.

2 Le contrôle de gestion un levier complémentaire aux mécanismes internes de la gouvernance :

Pour synthétiser, la gouvernance d'entreprise comprend des mécanismes de surveillance, y compris des processus, des structures et des informations utilisées pour guider et superviser la gestion de l'entreprise. Cela inclut les moyens par lesquels le conseil d'administration et la haute direction sont responsables de leur travail, ainsi que pour l'établissement et la mise en œuvre des fonctions et des programmes de surveillance. En particulier, elle fait référence aux mécanismes par lesquels les entreprises sont gérées et contrôlées de l'intérieur, assurant ainsi l'organisation efficace de l'autorité dans l'entreprise.

Le contrôle de gestion est étroitement lié à la gouvernance d'entreprise, comme l'ont démontré plusieurs études (Renard, 2011 ; Bouquin, 2008 ; Johanson, 2008 ; Pesqueux, 2002 ; Otley, 2004). Il constitue l'un des piliers fondamentaux de la bonne gouvernance d'entreprise, jouant un rôle central dans la mise en œuvre des principes définis par les dirigeants et les instances de direction (Quemener, 2011, p. 27) ,Il représente un outil de contrôle qui vise à assurer la cohérence entre les objectifs stratégiques et les résultats opérationnels, tout en garantissant une utilisation optimale des ressources, notamment celles des actionnaires.(Boutti, 2017, p. 23) , de cela nous avons examiné son positionnement par apport aux différents mécanismes de contrôle au sein de l'entreprise

2.1 L'articulation entre le contrôle de gestion et le contrôle interne dans la gouvernance :

Il convient de mettre en lumière la complémentarité de deux fonctions essentielles au sein des organisations, le contrôle de gestion et le contrôle interne. Bien qu'ils reposent sur des

logiques et des méthodes distinctes, ces deux dispositifs convergent vers un objectif commun la recherche de gouvernance orientée vers la performance.

2.1.1 Les fondements de contrôle interne :

Le contrôle interne est défini comme un ensemble de dispositifs visant à maîtriser les activités de l'entreprise, il a pour objectifs principaux de protéger et sauvegarder le patrimoine, de garantir la qualité de l'information, d'assurer l'application des directives de la direction, et d'améliorer les performances. Ce système repose sur l'organisation, les méthodes et les procédures des différentes activités de l'entreprise, contribuant ainsi à sa pérennité. D'ailleurs toute mission d'audit, qu'elle soit externe ou interne, commence par une évaluation du contrôle interne. Autant qu'un élément clé de la gouvernance, il représente donc un objectif pour les auditeurs internes alors qu'il est un moyen pour les auditeurs externes (Khelassi, 2013, p. 80)

2.1.2 L'objectif de contrôle interne :

Le contrôle interne vise à offrir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs dans les catégories suivantes :

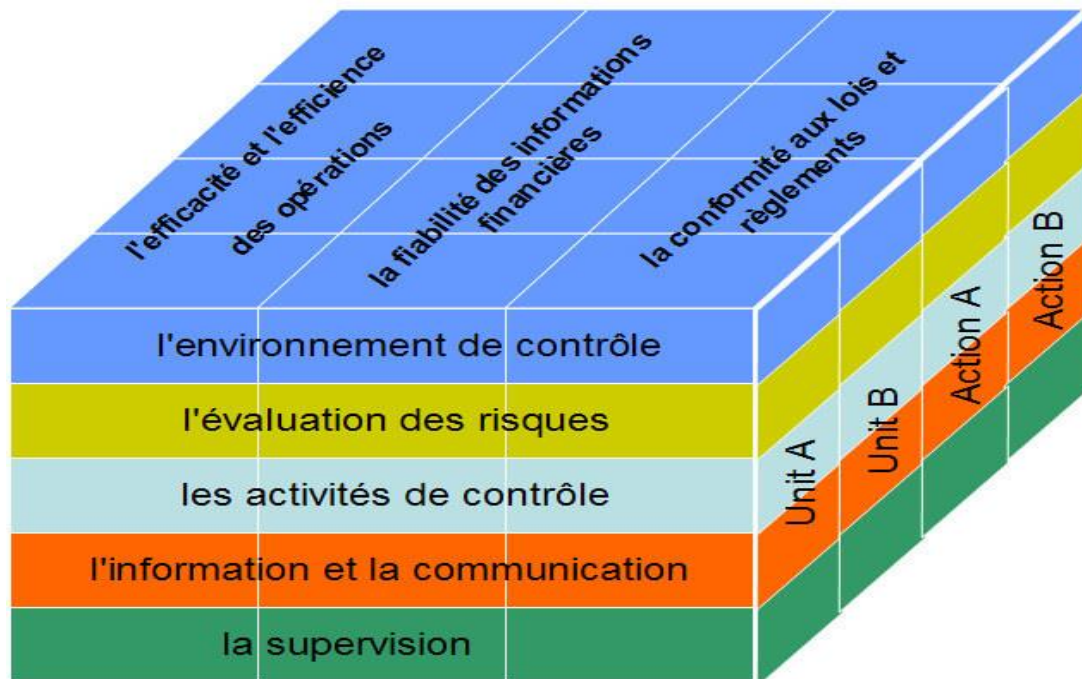
- **Efficacité et efficience des opérations** : Cela inclut l'optimisation des ressources et la garantie que les activités de l'entreprise se déroulent de manière efficace.
- **Fiabilité de l'information financière** : Le contrôle interne renforce la crédibilité de l'information comptable et financière, combinant une vision externe par l'audit et un contrôle interne pour assurer la qualité des données. Tout en assurant l'adéquation du processus de collecte, de traitement et de diffusion des informations répondant à des critères de fiabilité, d'objectivité, de disponibilité et de cohérence par rapport aux besoins
- **Conformité aux lois et règlements en vigueur** : Cela implique le respect des politiques et instructions de la direction générale pour garantir que l'entreprise agit en conformité avec les exigences légales.

2.1.3 Les composantes du contrôle interne :

Le contrôle interne d'une entité peut être représenté sous la forme d'une pyramide composée de cinq éléments essentiels : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage, ces éléments incluent :

- **Une organisation structurée** : Elle doit comporter une définition claire des responsabilités, disposer des ressources et compétences nécessaires, et s'appuyer sur des systèmes d'information, des procédures, des modes opératoires et des outils adaptés. Cette organisation assure le bon fonctionnement des activités nécessaires à la réalisation des objectifs.
- **Une communication interne efficace** : Il est crucial que l'information pertinente et fiable circule au sein de l'organisation, permettant à chacun de remplir ses responsabilités. L'entité doit disposer de processus permettant de communiquer des informations financières pertinentes et fiables en temps opportun aux parties, afin de leur permettre d'agir de manière éclairée.
- **Un système d'évaluation des risques** : Il doit permettre d'identifier et de recenser les principaux risques auxquels l'entité est confrontée, tout en assurant l'existence de procédures adéquates pour la gestion de ces risques.
- **Des activités de contrôle adaptées** : Ces activités doivent être proportionnées aux enjeux propres à chaque processus. elles visent à garantir que les objectifs sont atteints, que les risques sont maîtrisés et que les ressources sont utilisées de manière optimale.
- **Une surveillance continue** : Il est essentiel de maintenir un suivi régulier du dispositif de contrôle interne. Cela implique un examen constant de son fonctionnement afin d'en assurer l'efficacité et d'apporter des ajustements si nécessaire.

Figure n° 6 : Le contrôle interne COSO



Source : (Khelassi, 2013, p. 64)

2.1.4 Le contrôle de gestion et le contrôle interne : une complémentarité stratégique au service de la gouvernance

Dans le cadre de l'analyse de la relation entre ces deux dispositifs il convient de noter que le contrôle de gestion, tourne vers l'avenir, dans une démarche stratégique d'aide à la décision en accompagnant les managers dans le suivi des réalisations, l'analyse des écarts et l'élaboration de prévisions. À l'inverse, le contrôle interne s'ancre davantage dans une logique de maîtrise des risques, de conformité et de fiabilisation des processus internes, souvent perçu comme une contrainte en raison de son encadrement réglementaire.

Historiquement, cette distinction a entretenu une représentation dichotomique un contrôle interne considéré comme subi, et un contrôle de gestion perçu comme choisi. Cette opposition réductrice occulte pourtant l'interdépendance de ces deux fonctions. Tandis que le contrôle de gestion vise l'efficacité opérationnelle, le contrôle interne en assure la

robustesse, en créant un cadre sécurisé propice à une prise de décision éclairée (Berland, 2014, p. 107)

Dans une étude fondatrice, (Gibert, 2002) identifie quatre configurations possibles illustrant les relations entre ces deux fonctions, représentées dans une matrice:

a) **Le contrôle interne englobant le contrôle de gestion ($CI \supset CG$):**

Dans cette approche, le contrôle de gestion est considéré comme un sous-ensemble du contrôle interne, en effet le contrôle interne est perçu comme un système global couvrant la gestion des risques, la conformité, la fiabilité de l'information et l'efficacité des opérations. Le contrôle de gestion y contribue en fournissant des outils tels que les budgets, les tableaux de bord ou les indicateurs de performance, servant à la mise en œuvre du contrôle interne.

b) **Deux fonctions distinctes ($CI \cap CG = \emptyset$):**

Ici, les deux fonctions sont considérées comme distinctes, sans chevauchement ni articulation explicite. Le contrôle interne repose sur une logique de conformité, rigide et procédurale, tandis que le contrôle de gestion suit une logique managériale tournée vers l'efficacité, la flexibilité et l'adaptation stratégique. La cohabitation de ces deux logiques peut alors sembler complexe, tant leurs finalités diffèrent.

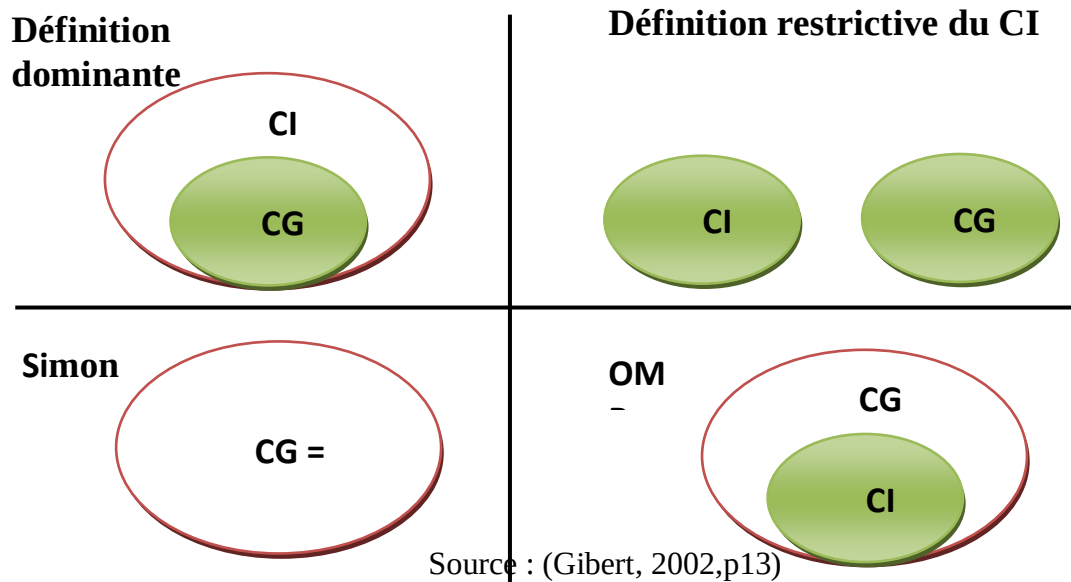
c) **Une fusion des deux contrôles ($CG = CI$):**

Selon cette perspective, le contrôle interne et le contrôle de gestion ne sont pas différenciés ($CG = CI$). Le contrôle est envisagé comme un système unifié, visant à orienter les comportements, à maîtriser les risques et à piloter la performance de manière simultanée. Cette approche reflète une conception intégrée du management, où la distinction traditionnelle entre CI et CG perd de sa pertinence.

d) **Le contrôle de gestion englobant le contrôle interne ($CI \subset CG$). Approche de l'Office of Management and Budget, USA):**

À l'inverse de la première configuration, ici, le contrôle interne est inclus dans le périmètre du contrôle de gestion ($CI \subset CG$). Le contrôle de gestion y apparaît comme la fonction dominante, englobant le contrôle interne comme un levier au service de la stratégie. Cette vision illustre une orientation managériale où la performance prévaut, et où le contrôle interne est mobilisé pour garantir la conformité, la fiabilité et la recevabilité, tout en soutenant les objectifs stratégiques et budgétaires.

Figure n°8 : Une matrice de corrélation entre le contrôle de gestion et le contrôle interne



À l'issue de l'analyse de la matrice présentée ci-dessus, il ressort que le contrôle de gestion entretient une relation étroite avec le contrôle interne, que cette relation soit de nature complémentaire ou fondée sur une logique d'inclusion de l'un dans l'autre. Le contrôle de gestion mobilise un ensemble d'outils et de techniques tels que la planification, l'analyse des coûts, le suivi des indicateurs de performance ou encore l'élaboration de tableaux de bord. Ces dispositifs permettent de définir les objectifs, d'allouer les ressources, de suivre les réalisations et de mettre en place des actions correctives en cas d'écarts constatés.

En définitive, la synergie entre le contrôle de gestion et le contrôle interne constitue un pilier fondamental d'une gouvernance efficace, transparente et cohérente. En tant que levier stratégique, le contrôle de gestion contribue à prévenir les dysfonctionnements et à garantir une exécution optimale des processus internes.

2.2 La Synergie entre l'Audit Interne et le Contrôle de Gestion pour une gouvernance efficace

2.2.1 L'audit interne et la gouvernance :

L'institut des Auditeurs internes estime que la bonne gouvernance repose sur les informations générées par les quatre parties constituant le système de gouvernance : le conseil d'administration, la direction exécutive, les auditeurs internes et les auditeurs externes. Ces quatre éléments forment la compréhension interne des activités de l'entité, complétée par une évaluation externe indépendante ,au-delà de cet aspect, la norme d'audit 2130 Gouvernance _publiées par l'Institute of Internal Auditors stipule que l'audit interne doit évaluer et contribuer à l'amélioration des processus de gouvernance, en apportant une approche systématique et méthodique , l'auditeur interne a pour mission d'aider l'organisation à maintenir un système de contrôle adéquat en évaluant son efficacité et en veillant à sa pérennité, Cette évaluation repose sur trois axes majeurs (Normes internationales d'audit interne, 2024) :

- Renforcer l'engagement envers les normes éthiques et les valeurs professionnelles au sein de l'entreprise.
- Optimiser la gestion de la performance en alignant les pratiques de contrôle avec les exigences opérationnelles et en collaborant avec les différents services pour leur fournir des informations pertinentes sur les risques et leur maîtrise.
- Assurer une communication fluide et intégrée entre le conseil d'administration, la direction et les auditeurs internes et externes, afin de garantir la cohérence des actions et d'éviter les doublons ou contradictions dans le processus de contrôle.

L'audit interne joue un rôle fondamental dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, en intervenant à trois niveaux essentiels la réduction des asymétries d'information, l'évaluation du système de contrôle interne et la gestion des risques.

2.2.2 Une complémentarité contrôle de gestion et audit interne pour une gouvernance proactive :

L'audit interne et le contrôle de gestion apparaissent comme deux fonctions complémentaires, bien qu'ils ne couvrent pas à eux seuls l'ensemble du périmètre du contrôle interne. Ils en constituent toutefois des piliers fondamentaux, une coordination étroite entre ces deux fonctions est indispensable, impliquant une collaboration active entre

auditeurs internes et contrôleurs de gestion, dans le respect des champs de compétences propres à chacun (Renards & Nussbaumer, 2011, p. 232) .

L'efficacité du contrôle de gestion dépend en grande partie de la qualité des informations issues du système de contrôle interne, validées par l'audit interne. Ce dernier joue un rôle crucial en garantissant la fiabilité des données, permettant ainsi au contrôle de gestion de s'appuyer sur des bases solides pour ajuster ses stratégies et atteindre les objectifs organisationnels. Dans ce cadre, l'audit interne agit comme un mécanisme de vérification, confirmant la validité des informations utilisées par le contrôle de gestion et signalant d'éventuelles défaillances ou mauvaises pratiques. Le contrôle de gestion, après avoir reçu les recommandations des auditeurs, met en œuvre les corrections nécessaires pour résoudre les problèmes identifiés. Réciproquement, Il fournit également à l'audit interne des indicateurs et des analyses clés, permettant d'orienter les missions d'audit vers les zones à risque ou nécessitant une attention particulière.

La relation circulaire entre les deux fonctions fait de l'audit interne un acteur de vigilance, chargé de détecter les pratiques managériales défaillantes, tandis que le contrôle de gestion intervient en aval pour mettre en œuvre les mesures correctrices recommandées (adel, 2021, p. 115) Cela se traduit notamment par une articulation complémentaire entre les deux fonctions

D'un côté, le contrôle de gestion assure:

- Le suivi rigoureux des réalisations
- L'élaboration de prévisions stratégiques à long terme
- La déclinaison opérationnelle des objectifs stratégiques

De l'autre, l'audit interne se concentre sur :

- L'identification et l'évaluation des risques
- La vérification de la conformité des processus
- La détection des points de vigilance

Dès lors, la complémentarité entre ces deux fonctions contribue à renforcer la gouvernance proactive en facilitant la concertation entre les acteurs, tout en respectant les spécificités propres à chaque fonction. Tandis que le contrôle de gestion cherche à optimiser la performance en maximisant les gains, l'audit interne vise essentiellement à limiter les pertes en identifiant et en réduisant les risques ,alors que les risques traités par l'audit interne sont souvent latents, diffus et difficilement détectables avant leur concrétisation par

Le contrôle de gestion ,il se focalise sur des indicateurs de performance visibles, structurés et facilement mesurables (Berland, 2014, p. 107) ,cette coordination entre ces deux dispositifs permet d'assurer une cohérence stratégique entre la vision du top management et les actions menées au niveau opérationnel tout en garantissant la continuité, la fiabilité et l'adaptabilité du système de contrôle interne.

2.3 La relation entre le contrôle de gestion et le conseil d'administration :

2.3.1 La contribution du contrôle de gestion à l'optimisation de la performance du conseil d'administration :

Dans un système de gouvernance, le conseil d'administration joue un rôle fondamental en représentant les intérêts des investisseurs et en tenant les dirigeants responsables de leurs résultats. Son objectif principal est de veiller à la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise, tout en protégeant les intérêts de l'ensemble des parties prenantes. Pour remplir cette mission, le conseil d'administration s'appuie sur un contrôle interne robuste et un contrôle de gestion efficace, qui jouent un rôle clé dans la protection des actifs et l'optimisation des performances qui aide la direction à définir des indicateurs pertinents, permettant ainsi de rassurer les investisseurs et d'améliorer la prise de décision.

le contrôle de gestion renforce le travail du conseil d'administration en évaluant et en améliorant les opérations internes favorisant ainsi une gouvernance axée sur la performance plutôt que sur la seule conformité(Quemener, 2011,p26) , le contrôle de gestion s'inscrit comme un processus organisationnel visant à optimiser l'allocation et l'utilisation des ressources en vue d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise ,il opère principalement selon une logique ex post, en évaluant les performances à travers l'analyse des résultats financiers. Ces évaluations jouent un rôle déterminant dans le bon fonctionnement des mécanismes d'incitation mis en place par le conseil d'administration à l'égard des dirigeants.

Par ailleurs, le contrôleur de gestion agit comme un intermédiaire stratégique, traduisant les orientations de long terme en indicateurs de performance à la fois quantitatifs et qualitatifs, tout en ajustant les budgets en fonction des priorités définies par le conseil d'administration et fournissant les informations pertinentes clés sur les performances, les risques et les options stratégiques réduisant ainsi l'incertitude décisionnelle pour piloter les actions de long terme et assurer l'alignement entre les objectifs des actionnaires et les décisions managériales.

2.3.2 La Transparence et la divulgation du conseil d'administration: des principes renforcés par le contrôle de gestion

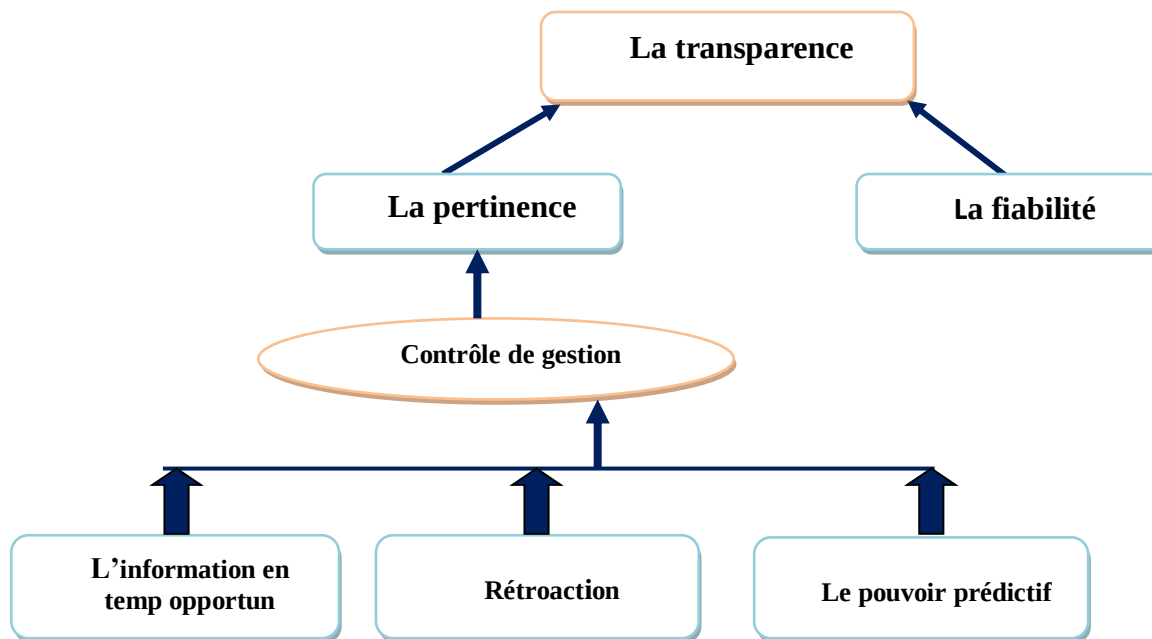
Pour que le conseil d'administration puisse exercer ses responsabilités de manière efficace, il est indispensable qu'il dispose d'un accès suffisant à des informations de qualité, accessibles, pertinentes et disponibles en temps opportun. Plusieurs auteurs (Johanson, 2008 ; Seal, 2006 ; CIMA, 2003, 2005) ont souligné l'importance des interactions entre le contrôle de gestion et les besoins informationnels du conseil d'administration. (Quemener, 2011,p26)

Le contrôle de gestion apparaît comme un levier déterminant pour le renforcement de la transparence organisationnelle, en ce qu'il contribue à garantir la pertinence de l'information, cette dernière constitue en effet une pierre angulaire de la transparence, dans la mesure où elle permet de refléter fidèlement la réalité organisationnelle, agissant ainsi comme un miroir fiable de l'activité.

Une information est considérée comme pertinente lorsqu'elle présente un pouvoir prédictif, une capacité de rétroaction (feedback) et une actualité suffisante. Ces caractéristiques permettent aux utilisateurs d'évaluer avec justesse les événements passés, présents et à venir, dans une perspective décisionnelle. Cette pertinence s'évalue à travers trois dimensions essentielles :

- **l'information en temps opportun** : Pour être réellement utile, l'information doit être transmise aux parties prenantes au moment opportun, dans un format adapté à la décision, une information arrivée trop tard perd sa valeur stratégique. Ainsi, il est parfois préférable de disposer rapidement de données approximatives plutôt que d'attendre des informations précises mais obsolètes.
- **Le pouvoir prédictif** : Le contrôle de gestion mobilise les données historiques et présentes pour identifier des tendances, établir des prévisions, élaborer des budgets et des scénarios prospectifs dans des domaines clés tels que les ventes, les coûts ou les investissements.
- **La valeur de rétroaction** : En analysant les écarts entre les résultats observés et les objectifs fixés, le contrôle de gestion fournit une base solide pour réorienter les actions, améliorer les performances futures et renforcer la capacité d'apprentissage organisationnel.

Schéma n° 4 :Le contrôle de gestion et la transparence



Source :élaboré par nos soins

3 Vers une approche communicationnelle du contrôle de gestion :

La communication y est désormais considérée comme un pilier du nouveau management, apte à répondre aux enjeux critiques du fonctionnement organisationnel contemporain, d'ailleurs les entreprises les plus performantes sont celles qui optimisent leurs dispositifs de communication, tant internes qu'externes.

Dans une perspective de renforcement de la communication, on constate que peu de travaux académiques se sont intéressés à l'articulation entre le contrôle de gestion et la communication. Cette rareté s'explique en partie par la complexité intrinsèque de la communication, souvent assimilée à des notions connexes telles que l'information, la relation ou l'autorité, ce qui rend son intégration difficile dans les modèles traditionnels de contrôle.

À cet égard, le contrôle de gestion peut lui-même constituer un frein à la communication, en générant des situations d'ambiguïté, de distorsion ou de conflit (Chtioui, 2006), Toutefois, il ne se limite pas à ces contraintes il joue également un rôle central en tant que support d'information, d'incitation et de coordination.

En outre, le contrôle de gestion garantit la qualité des informations diffusées et alimente ainsi les différentes formes de communication(Leroy, 2018, p. 9),il occupe à ce titre une

place stratégique dans la communication organisationnelle, déclinée selon deux dimensions complémentaires la communication financière, destinée aux actionnaires, et la communication interne, tournée vers les acteurs de l'organisation.

3.1 La communication financière :

La communication financière désigne la diffusion, volontaire ou réglementée, d'informations économiques, comptables et financières à destination des parties prenantes externes. Elle vise à satisfaire les exigences de transparence vis-à-vis des actionnaires, des marchés financiers et des régulateurs. Ce type de communication s'incarne dans les rapports annuels, les communiqués de presse et les présentations aux investisseurs, avec pour objectifs de se conformer aux obligations légales, de renforcer la confiance des parties prenantes et de valoriser l'image de l'entreprise.

Le contrôle de gestion contribue à cette démarche en produisant des données, partagées et vérifiables, à travers ses outils ,en synthétisant les informations quantitatives et les événements terrain, les contrôleurs produisent un discours "informé comptablement", qui éclaire les causes sous-jacentes des performances financières et leurs indicateurs servent ainsi de « prothèses de la parole »(Puyou, 2009, p100) .

le contrôle de gestion complète la communication financière en fournissant des informations pertinentes sur l'environnement de l'entreprise , mettant à disposition des données ainsi que des dispositifs de contrôle à destination des parties prenantes, en particulier les actionnaires et les détenteurs du capital, le contrôle de gestion participe activement à l'élaboration du rapport annuel présenté par le conseil d'administration à l'assemblée générale des actionnaires. Ce rapport comprend notamment :des données opérationnelles clés, des informations sur la gestion des services ou des centres de responsabilité, des éléments relatifs aux activités d'exploitation, ainsi que des informations sur les démarches qualité.

3.2 Le rôle ambivalent du contrôle de gestion dans la communication financière en contexte d'asymétrie d'information :

Le contrôle de gestion joue un rôle ambigu dans la communication financière, oscillant entre transparence et adaptation stratégique des résultats. Dans un contexte marqué par l'asymétrie d'information croissante et la pression des marchés financiers, les dirigeants s'engagent sur des objectifs ambitieux, contraignant les contrôleurs à ajuster les chiffres pour combler l'écart entre la réalité opérationnelle et les attentes externes.

Cette dynamique se traduit par une instrumentalisation du contrôle de gestion, où les ajustements comptables (lissages, provisions, écritures d'"aléas") servent moins à refléter la performance réelle qu'à maîtriser la perception financière de l'entreprise. Le contrôleur devient ainsi un "copilote de la comptabilité", anticipant les risques et façonnant les résultats pour répondre aux impératifs boursiers.

L'accélération du rythme de la communication financière complexifie encore cette tâche, obligeant les contrôleurs à des ré-estimations fréquentes et à une articulation fine entre les chiffres comptables définitifs et les estimations opérationnelles. Ce déplacement de la fonction vers une logique de "make it happen" traduit une instrumentalisation du contrôle de gestion, désormais mobilisé non pour expliquer les écarts mais pour les neutraliser, afin d'atteindre à tout prix les objectifs fixés. Dans cette perspective, le contrôleur devient un acteur clé de la performance annoncée, davantage orienté vers la réalisation d'objectifs imposés que vers une lecture transparente et critique des résultats.

Cette transformation illustre une dérive instrumentale du contrôle de gestion, où les mécanismes d'incitation court-termiste (attentes des actionnaires, pression des analystes) priment sur l'intégrité prévisionnelle. Le contrôleur, initialement conçu comme un garde-fou, se mue en "faiseur de résultats", au risque d'éroder la transparence et la pérennité de l'entreprise.

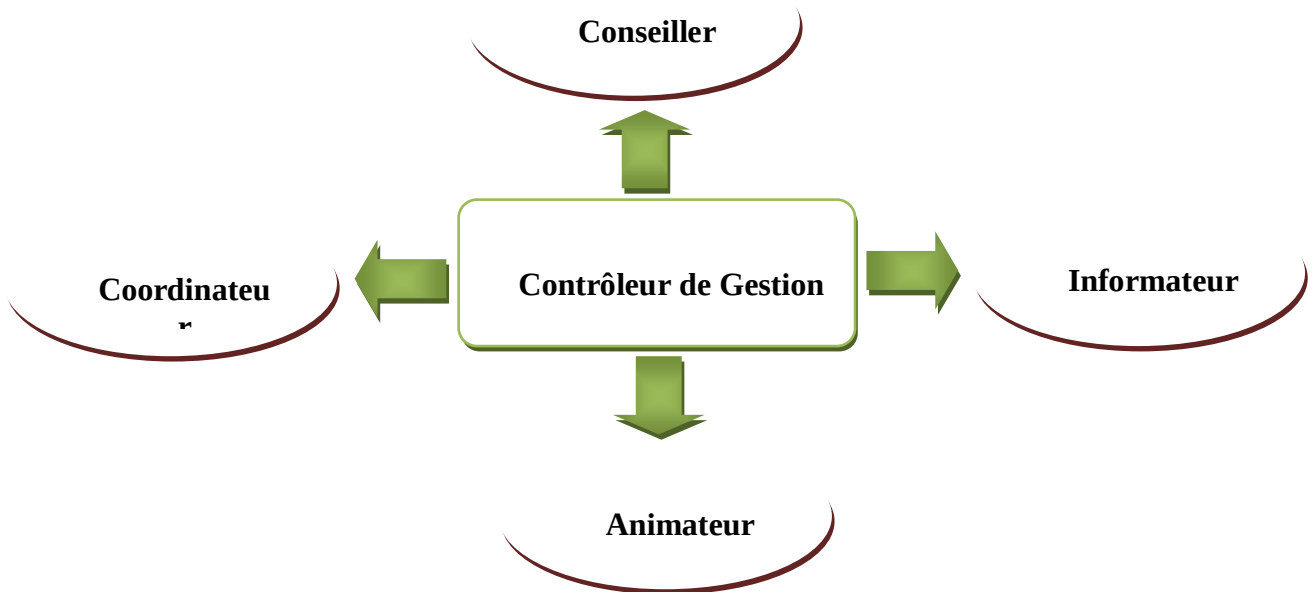
En somme, le contrôle de gestion, sous l'effet des asymétries informationnelles et des pressions externes, devient un outil de communication stratégique plutôt qu'un dispositif de mesure objective. Cette évolution soulève des enjeux éthiques et gouvernance, interrogeant l'équilibre entre légitimité comptable et performance artificielle.

3.3 Le contrôle de gestion et la communication interne :

La communication interne, ou communication managériale, ne se limite plus à un simple échange d'informations entre les différents niveaux hiérarchiques de l'organisation, Elle

tend à devenir un instrument stratégique de pilotage, en contribuant à instaurer les comportements attendus au sein de l'ensemble de l'entreprise. Plutôt que de se focaliser uniquement sur la collecte d'informations en soutien à la décision ou à la maîtrise des dysfonctionnements opérationnels.

Shéma n°5 : le role informationel de controleur de gestion



Source : (Alazard & Sépari, 2018, p. 24)

Au niveau de communication interne, la mission du contrôleur de gestion s'élargit vers une fonction de régulation informationnelle, visant à assurer la fluidité des échanges, la qualité des flux de données et l'alignement stratégique des acteurs agissant comme de véritables douaniers de l'information (C. Lambert & Sponem, 2003, p. 6) filtrant les contenus, validant les référentiels méthodologiques et harmonisant les définitions partagées entre les entités.

Le contrôleur de gestion est un acteur central du dispositif communicationnel qui veille à une présentation claire et pédagogique des résultats compréhensibles par tous les destinataires. Son rôle ne se limite pas à générer des données brutes ; il les façonne, les analyse et les interprète pour les rendre exploitables. Une étude de (Chiapello, 1990) révèle que 58 % des contrôleurs jugent les compétences communicationnelles « indispensables » à l'exercice de leur fonction. Le contrôleur doit ainsi mobiliser un ensemble de compétences

variées pédagogie, négociation, animation pour assumer pleinement son rôle d'animateur du processus de contrôle (Chtioui, 2006;P20).

En outre le contrôleur de gestion n'est ni l'auteur ni le destinataire des messages, mais il garantit leur circulation rapide, claire et fidèle, ces échanges imposent un équilibre dans la diffusion de l'information, un excès d'informations pourrait nuire à leur assimilation, tandis qu'un déficit compromettrait la compréhension des enjeux, ce filtrage permet de limiter la surcharge informationnelle et de réduire les incertitudes liées à des interprétations divergentes, cette communication se déploie sous plusieurs formes:

- a) **La communication horizontale** : à ce stade le contrôle de gestion assure la coordination entre services (production, marketing, finance, RH...) à travers des indicateurs partagés, des réunions de pilotage ou des échanges inter fonctionnels afin de favoriser la résolution de problèmes transversaux, et limiter les effets de cloisonnement et améliorer la réactivité organisationnelle. Son champ d'intervention s'élargit ainsi à des fonctions plus proactives il participe à la définition de l'action en contribuant à la construction des outils de pilotage (calcul des coûts, élaboration budgétaire, analyse des ratios, mise en place de tableaux de bord).
- b) **La communication verticale** : permet de structurer les flux d'information entre la direction générale et les entités opérationnelles, selon une double dynamique :
 - **Descendante** : transmission des orientations stratégiques, des objectifs, des budgets et des normes vers les centres de responsabilité, il intervient également dans l'animation du dialogue de gestion, en facilitant la concertation avec les décideurs
 - **Ascendante** : remontée d'informations via le reporting, les écarts observés, les alertes ou le feedback terrain.

Le travail des contrôleurs de gestion se déploie sur les deux fronts de communication ascendante et descendante. D'une part, ils collaborent entre eux pour assurer la rigueur des calculs sous-jacents aux états de reporting, en détectant toute anomalie susceptible de refléter un événement opérationnel majeur. D'autre part, ils s'appuient sur les retours des managers opérationnels afin d'identifier les faits marquants du terrain qu'ils s'emploient à retrouver dans les comptes, ils se concentrent sur les écarts significatifs ou les incohérences apparentes.

Section 3 : Le rôle du contrôle de gestion dans l'exercice du pouvoir exécutif

1. Les Pouvoirs Constituant la Gouvernance de l'entreprise

La gouvernance se définit par la manière dont le pouvoir est exercé, par ceux qui prennent les décisions et influencent les orientations, et par la manière dont ils sont tenus responsables de leurs actes. Elle garantit la transparence, l'équité et l'efficacité dans la gestion des organisations, en mettant l'accent sur le respect des règles, la gestion des conflits d'intérêts. Elle repose sur trois pouvoirs fondamentaux : le pouvoir souverain, le pouvoir exécutif et le pouvoir de surveillance. Chacun joue un rôle essentiel dans la continuité et la pérennité de l'entreprise.

1.1 Le Pouvoir Souverain :

Le pouvoir souverain est la pierre angulaire de la légitimité des acteurs de la gouvernance ; il se fonde sur la propriété du capital, qui confère une souveraineté ultime sur l'entreprise. Toutefois, cette souveraineté peut être élargie à d'autres acteurs contribuant à l'existence de l'entreprise, tels que les salariés, les clients ou les institutions publiques. Le pouvoir souverain garantit la pérennité de l'entreprise, en confirmant son orientation stratégique et en légitimant les décisions prises par les autres pouvoirs.

Sans ce pouvoir, le renouvellement et l'accumulation de ressources productives, qui nécessitent la durée, ne se font pas ou se font mal, ce pouvoir s'exerce par :

- La nomination et le renouvellement des dirigeants (pouvoir exécutif) et des administrateurs (pouvoir de surveillance).
- Le vote de confiance régulier sur les politiques et stratégies de l'entreprise
- La nomination et la supervision des administrateurs, qui contrôlent à leur tour les dirigeants et valident régulièrement la stratégie par leur vote.

1.2 Le pouvoir exécutif :

Le pouvoir exécutif joue un rôle central dans la gouvernance d'une entreprise, comparable à celui d'un capitaine tenant le gouvernail, il inclut l'ensemble de l'équipe dirigeante, bien que le dirigeant principal reste l'acteur clé chargé de définir et de mettre en œuvre une stratégie engageant l'entreprise sur le long terme. Ce pouvoir nécessite une autonomie

suffisante pour permettre au dirigeant d'assumer pleinement ses responsabilités, tout en étant soumis à un contrôle clair et impartial pour prévenir les dérives.

Ce pouvoir se manifeste notamment par la séparation entre les fonctions de directeur général et de Président du Conseil d'administration (ou de surveillance), Cette séparation est souvent préconisée pour garantir la distinction entre l'élaboration de la stratégie et sa supervision, chaque rôle ayant des limites et responsabilités spécifiques. Lorsque cette séparation n'est pas possible, des mécanismes alternatifs, tels qu'un comité stratégique indépendant ou un administrateur garant, peuvent assurer une gouvernance équilibrée.

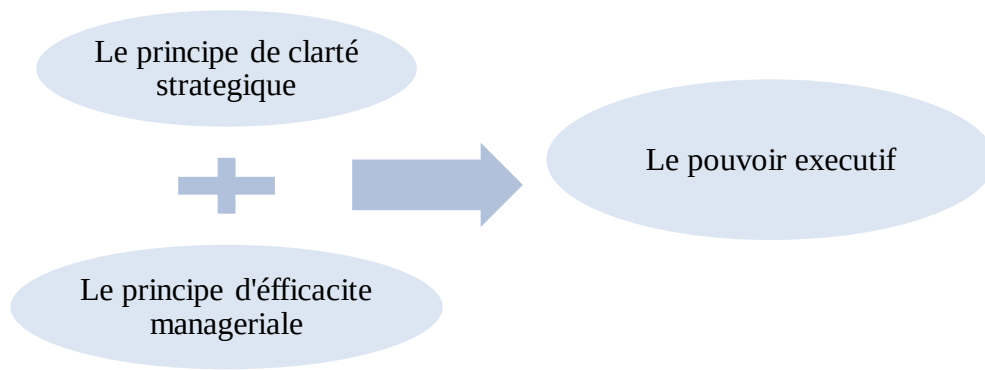
Par ailleurs, la légitimité du pouvoir exécutif repose sur la capacité du dirigeant à porter la stratégie, à éviter l'isolement, à s'entourer de compétences, à maintenir une rémunération équitable et à préparer sa succession. Le respect de ces principes renforce la confiance des parties et contribue pleinement à la pérennité et à la performance de l'entreprise(Gomez, 2015, p. 28)

1.3 Le pouvoir de surveillance :

Le pouvoir de surveillance, exercé par les administrateurs internes (dirigeants ou salariés) et externes (indépendants), garantit que l'exercice du pouvoir exécutif reste compatible avec l'intérêt général, la pérennité et la performance durable de l'entreprise. Ce pouvoir veille à ce que les décisions des dirigeants soient exemptes de dysfonctionnements graves, de conflits d'intérêts ou de biais, tout en respectant les limites du pouvoir exécutif. En d'autres termes, si le « dirigeant » a une obligation de résultat quant à la stratégie proposée, les « administrateurs » ont une obligation de moyens garantissant que la fonction exécutive est accomplie sans dérives qui pourraient être préjudiciables à l'entreprise.

Dans le cadre de notre étude, nous avons focalisée sur l'autorité exécutive, perçue comme le principal moteur du rôle stratégique de la gouvernance, son efficacité repose sur deux dimensions fondamentales. La première concerne la clarté stratégique autrement dit, la stratégie doit être formulée et déployée de manière cohérente et en deuxième position l'efficacité du dirigeant.

Figure n° 8 : Les principes du pouvoir exécutif de la gouvernance



Source : élaboré par nos soins

2. Le contrôle de gestion un levier essentiel pour une élaboration stratégique claire

Dans cette partie nous étudions la contribution du contrôle de gestion sur l'autorité exécutive, en soulignant son rôle dans l'interprétation et la mise en œuvre des orientations stratégiques

2.1 Le contrôle de gestion un levier de traduction stratégique :

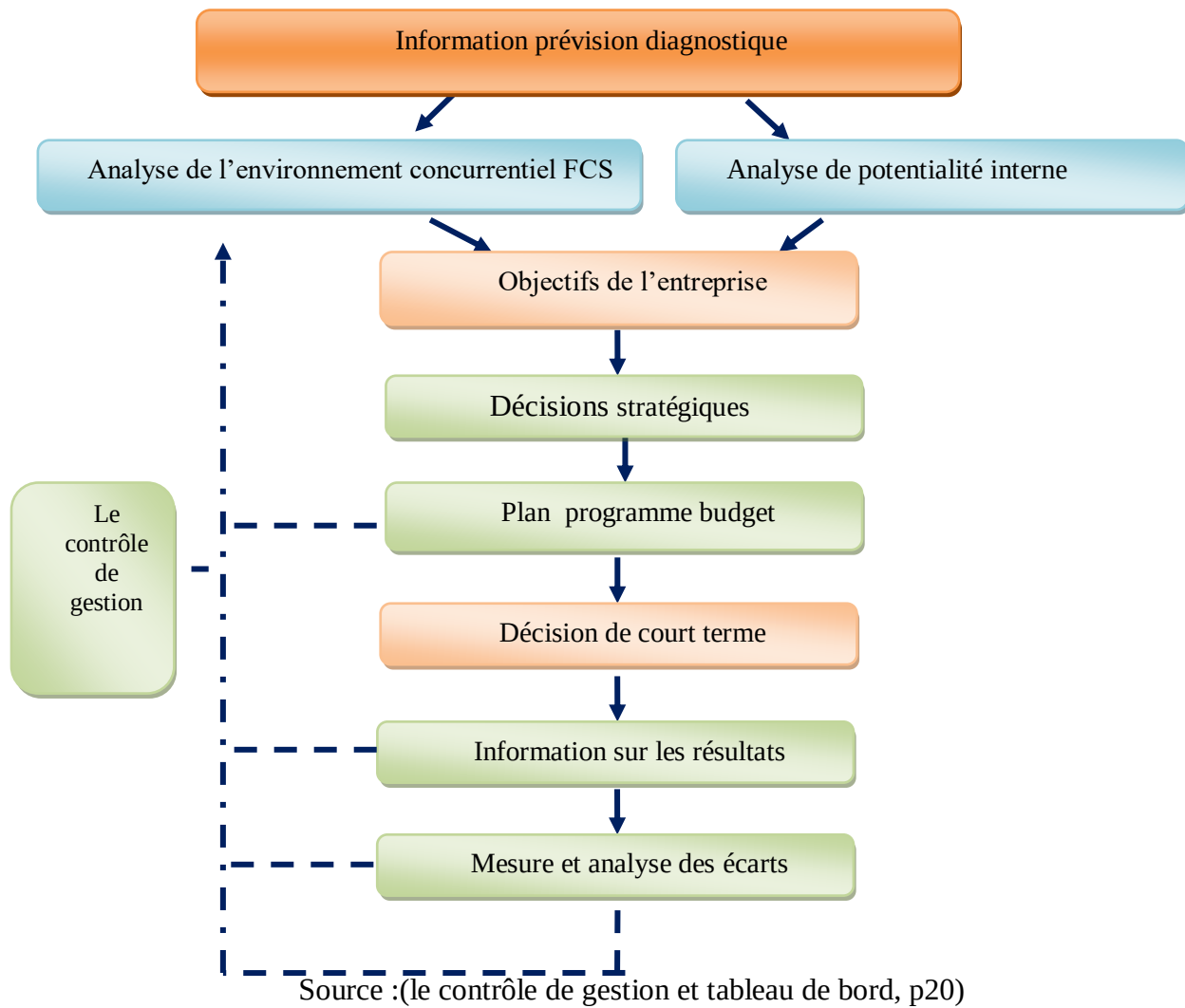
Le dirigeant doit être en mesure d'élaborer et de mettre en œuvre une stratégie en tenant compte des ressources disponibles et de leur évolution. Cette aptitude conditionne la capacité de l'organisation à répondre aux exigences du marché et à ajuster son positionnement. Ceci ne peut être dissocié de sa mise en œuvre concrète de la stratégie, qui repose notamment sur un accès direct aux données stratégiques et une implication continue dans les décisions opérationnelles. Une question méthodologique majeure se pose alors : comment décliner de manière concrète et lisible la stratégie à tous les niveaux de l'organisation ? La réponse réside dans sa décomposition en facteurs clés de succès.

Dans cette perspective, la mission principale du contrôleur de gestion s'apparente à celle d'un ingénieur des processus, chargé de concevoir et de mettre en œuvre les conditions nécessaires à la structuration et à l'opérationnalisation de la chaîne de création de valeur (Boutti, 2017 , p13) ,il assume un rôle stratégique multidimensionnel, capable d'identifier celles qui conditionnent la maîtrise des facteurs de succès et des risques stratégiques.

Son intervention couvre l'ensemble des activités et départements, en assurant l'alignement des opérations quotidiennes avec les orientations stratégiques, tout en préservant leur

cohérence globale. On peut présenter l'intégration du contrôle de gestion dans la traduction stratégique de l'entreprise par le schéma ci-dessous.

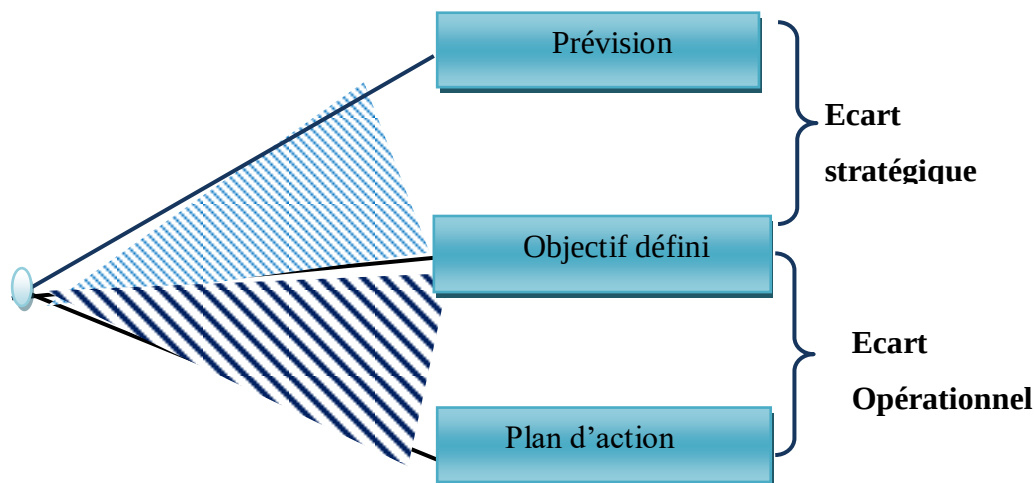
Schéma n° 6 : L'interaction entre le contrôle de gestion et la mise en oeuvre stratégique



La dynamique de base du contrôle de gestion en leur interaction avec la mise en œuvre stratégique s'inscrit dans une boucle de régulation continue, articulée autour de deux grandes phases interdépendantes : la planification et l'analyse des résultats.

- a) La phase de planification : Cette première phase est essentielle à la mise en œuvre de la stratégie, elle fixe les grandes orientations de long terme et le contrôleur de gestion intervient ici en traduisant les ambitions stratégiques, qualitatives et quantitatives, en objectifs intermédiaires concrets, généralement à moyen terme (trois ans). Ces orientations sont ensuite déclinées sous forme de plans d'action spécifiques, élaborés par chaque centre de responsabilité, en fonction des objectifs qui lui sont assignés et des ressources disponibles. L'ensemble de ces plans est harmonisé par la hiérarchie afin de garantir la cohérence de l'action à l'échelle globale, cette phase de planification se conclut par une budgétisation prévisionnelle, qui traduit les objectifs stratégiques en indicateurs quantitatifs à court terme, souvent sur une période annuelle.
- b) La phase d'analyse des résultats : La seconde phase du processus vise à évaluer l'efficacité des actions engagées et à guider les ajustements futurs. Il s'agit d'examiner dans quelle mesure les objectifs définis ont été atteints, et d'identifier les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations, le contrôle de gestion repose sur un principe fondamental de gestion par les écarts, l'analyse porte donc sur les écarts significatifs, afin d'éclairer les décisions correctives à prendre et contribuer activement à l'adaptation stratégique et à l'allocation optimale des ressources. En effet Plus la planification initiale est rigoureuse, plus cette analyse est pertinente et génératrice de valeur.

Figure n° 9 : La boucle du contrôle de gestion



Source : (Gervais, 1989, p. 57)

Ce modèle souligne que le contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans l'identification et la correction de ces écarts. Il permet de repérer les éventuelles faiblesses des plans d'action, ou l'obsolescence de certaines orientations, en instaurant un cadre itératif d'ajustement. Il s'opère à deux niveaux d'analyse des écarts :

- **L'écart opérationnel** : qui se manifeste lorsque les résultats obtenus s'écartent des objectifs assignés. Il nécessite alors une réévaluation des moyens mobilisés et une révision des plans d'action afin d'assurer un meilleur alignement entre les ressources utilisées et les résultats attendus.
- **L'écart stratégique** : apparaît lorsque les écarts persistent malgré les ajustements opérationnels. Cela peut signifier que la stratégie initiale n'est plus adaptée à l'environnement ou aux évolutions internes de l'organisation. dans ce cas, une révision stratégique devient nécessaire.

2.2 La contribution du contrôle de gestion a la définition de la stratégie :

A partir du constat selon lequel le contrôle de gestion contribue à combler l'écart stratégique , il ressort que son rôle s'étend désormais bien au delà de son acceptation traditionnelle de surveillance ; il participe activement à la socialisation des managers en les impliquant dans les processus décisionnels, favorisant ainsi une adhésion collective aux orientations stratégiques, comme le souligne Henri Bouquin, sa valeur ajoutée réside dans sa capacité à générer une information à la fois décisionnelle et anticipative, constituant ainsi une véritable boussole pour les dirigeants : « Les dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation. C'est une première mission du contrôle de gestion »(Bouquin, 2005. p3).

Prenons l'exemple des calculs de coûts complets loin de se limiter à une simple technique comptable, ils constituent un véritable levier stratégique qui permettent d'optimiser l'assortiment de produits, d'éliminer les offres non rentables et d'allouer efficacement des ressources rares. En ce sens, le contrôle de gestion ne se limite pas à exécuter la stratégie formulée, mais contribue également à l'émergence de nouvelles orientations, en stimulant l'innovation, en soutenant l'apprentissage organisationnel et en renforçant la capacité d'adaptation face à un environnement en perpétuelle évolution .

La proximité du contrôle de gestion avec les centres de décision lui confère une position d'observateur privilégié, capable de capter l'information auprès des différents niveaux hiérarchiques. il agit aussi comme conseiller interne ou coach, apportant un appui direct à la formulation et à l'orientation de la stratégie (Bouquin & fiol, 2007, p. 12).

2.3 Une vision diagnostique et interactive du contrôle de gestion pour une meilleure réflexion et exécution stratégique :

Dans une perspective renouvelée du contrôle de gestion, le modèle de Simons (1995) constitue un apport majeur, en rompant avec la vision cloisonnée qui oppose contrôle traditionnel et contrôle stratégique. S'appuyant sur une décennie d'études de cas et d'entretiens avec des dirigeants, Simons propose un cadre conceptuel articulé autour de quatre leviers de contrôle : les systèmes de croyances, les systèmes de limites, le contrôle interactif et le contrôle diagnostique, ils ont été abordé en détail au premier chapitre, ces leviers ne se contentent pas de soutenir la mise en œuvre de la stratégie ; ils participent également à sa construction, son adaptation et son renouvellement.

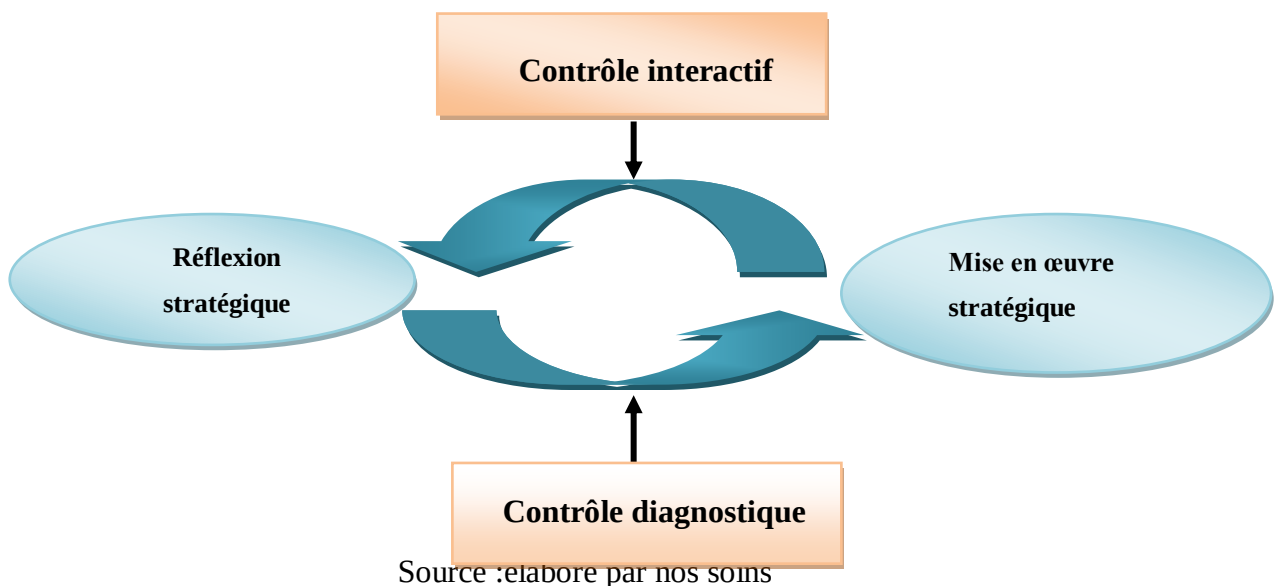
Dans cette optique, le contrôle ne se limite plus à surveiller, mais à apprendre et à s'adapter. En effet , le contrôle diagnostique a l'aide des indicateurs stabilisés et des processus routiniers vise a surveiller les écarts de performance par rapport à des objectifs préétablis ce qui permet de corriger les déviations par rapport aux normes fixées , d'ailleurs la quasi-totalité des travaux en contrôle de gestion s'inscrivent dans cette logique diagnostique (Berland, 2014, p. 30).

Le système de contrôle interactif, quant à lui se distingue par son focus sur les zones d'incertitude stratégique identifiées par les dirigeants et son rôle dans la gestion des situations exceptionnelles ou imprévues.(Alcouf et al., 2013, p. 8) ,il s'agit pour les managers d'interagir très fortement avec leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques et de les impliquer personnellement dans leurs décisions.

Dans ce cadre, le système interactif va mettre l'accent sur les outils de gestion choisis (études de marché, suivi concurrentiel, rentabilité par segment, etc.) qui deviennent des supports d'interrogation et de réflexion pour les dirigeants, qui s'en saisissent de manière obsessionnelle afin de questionner en profondeur le fonctionnement de l'organisation (Nicolas et al., 2005 , p4), Cette approche permet d'ancrer le système de contrôle dans une logique d'exploration, en opposition à l'exploitation des routines associée au contrôle

diagnostique favorisant l'émergence de stratégies nouvelles, issues d'un processus interactif de remontée d'informations, de débats transversaux et de prise de décision collaborative . Toutefois, une articulation judicieuse entre contrôle diagnostique et contrôle interactif s'avère cruciale , de nombreuses recherches (Tuomela ; Essid & Berland ; Sponem, ; Renaud,) soulignent que les entreprises les plus performantes sont celles qui parviennent à combiner ces deux formes de contrôle de façon complémentaire; le contrôle diagnostique garantit l'efficacité opérationnelle pour suivre les facteurs clés de succès de la stratégie, tandis que le contrôle interactif stimule l'adaptabilité stratégique.

Shéma n°7 : L'interaction ente le contrôle diagnostique et interactif



Le schéma si dessus détermine que la complémentarité entre contrôle diagnostique et interactif offre aux organisations une surveillance permanente des performances, en assurant à la fois l'alignement stratégique, la détection des écarts, la réactivité corrective, et la capacité d'innovation permettant de concilier stabilité opérationnelle et renouvellement stratégique, deux piliers d'une gouvernance agile, proactive et résiliente.

3. Le contrôle de gestion un atout d'efficacité pour les dirigeants

Le principe d'efficacité du dirigeant constitue l'une des bases du pouvoir exécutif en matière de gouvernance. Il suppose la maîtrise de compétences adaptées ainsi que l'existence d'espaces de dialogue, indispensables pour prévenir l'isolement du décideur

(Gomez, 2015, p. 29) , par ailleurs, il apparaît que les entreprises où la gouvernance consolide le pouvoir des dirigeants affichent une rentabilité des fonds propres supérieure (Ben hafaiedh & sabri, 2013, p. 109). Toutefois, si les qualifications individuelles des dirigeants sont déterminantes pour une gouvernance d'entreprise performante, leur efficacité dépend également du soutien collectif dont ils disposent.

Dans cette logique, la gouvernance s'inscrit dans une dynamique collaborative, le dirigeant doit pouvoir s'appuyer sur une équipe compétente mobilisant une diversité d'acteurs dans la construction stratégique et la gestion des risques, la pluralité des expertises vient enrichir le processus décisionnel, contribuant à des choix plus éclairés et robustes. Parmi ces acteurs, le contrôleur de gestion joue un rôle central, il accompagne les dirigeants en leur fournissant des informations clés sur les résultats obtenus, le suivi de l'exécution stratégique, et en assurant une cohérence entre les actions opérationnelles et les objectifs globaux de l'entreprise.

3.1 Le rôle multifonctionnel du contrôle de gestion au service de la performance managériale :

Le contrôle de gestion agit comme un mécanisme de médiation entre les équipes dirigeantes et le management intermédiaire, cette posture confère au contrôleur de gestion une dimension de généraliste éclairé, doté des compétences nécessaires pour comprendre les spécificités des domaines d'activité de l'entreprise, sa maîtrise des démarches stratégiques et marketing devient incontournable. (Bouquin & Fiol, 2007, p. P15). Par son action, le contrôleur de gestion contribue à transformer les dirigeants en véritables pilotes agiles, capables de concilier vision stratégique et efficacité opérationnelle, tout en renforçant la coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise; il agit comme un véritable catalyseur de performance en améliorant la littérature financière des décideurs, leur permettant de mieux appréhender les enjeux économiques et Optimisant la réactivité organisationnelle en détectant et en corrigeant les écarts en temps réel .

3.2 Le positionnement du contrôle de gestion et son impact sur la performance des dirigeants :

Il est important à noter que la mission d'accompagnement et de renforcement des compétences managériales assurée par le contrôleur de gestion est largement conditionnée par son rattachement hiérarchique et fonctionnel (Bouquin, 2001, p. 129), toutefois, aucune norme rigide ne détermine précisément son positionnement dans l'organigramme celui-ci est généralement influencé par des facteurs contingents tels que la taille de l'organisation, la répartition du pouvoir décisionnel ou encore le secteur d'activité (Alazard & Sépari, 2018 p39) .

Trois critères essentiels permettent néanmoins d'orienter ce choix, le premier est l'indépendance du contrôle, condition nécessaire à une évaluation objective et impartiale et le second renvoie à la proximité avec les acteurs internes en particulier les dirigeants et les managers afin de répondre efficacement à leurs besoins opérationnels et stratégiques. Le troisième critère concerne la qualité et la disponibilité de l'information, qui sont indispensables à un pilotage pertinent et réactif (Loning et al., 2008, p. 287) .À la lumière de ces critères, le contrôleur de gestion occupe généralement deux positions, il est à la fois rattaché à la direction générale ou lié à la fonction financière.

a. Rattachement à la direction générale :

Le positionnement du contrôleur de gestion avec la direction générale lui confère une vision d'ensemble des enjeux stratégiques ainsi qu'une légitimité institutionnelle renforcée ,Bien qu'il n'exerce pas de pouvoir hiérarchique direct, il intervient à tous les niveaux de l'organisation en tant que conseiller, facilitateur et animateur de la performance ,ce statut transversal garantit son indépendance tout en élargissant son champ d'intervention à l'ensemble des activités de l'entreprise, qu'elles soient stratégiques ou opérationnelles.

Le rattachement direct à la direction générale justifie également une autorité fonctionnelle élargie permettant au contrôleur de gestion d'endosser un rôle parfois plus influent que celui du directeur financier, notamment en raison de la diversité de ses missions et de son implication dans les processus décisionnels.

Dans la continuité de cette proximité stratégique, les travaux de Sathe mettent en lumière quatre profils de contrôleurs de gestion, distingués selon leur degré d'implication dans les processus décisionnels et leur niveau d'indépendance par rapport aux autres fonctions de l'entreprise.(C. V. Lambert & Sponem, 2008 p32) .

- **Le contrôleur de gestion totalement impliqué** : ce profil joue un rôle actif dans l'entité opérationnelle en faisant preuve d'initiative et de créativité. Il analyse les écarts entre les objectifs et les résultats obtenus, tout en identifiant les opportunités de croissance. Sa forte implication dans la gestion quotidienne favorise une réactivité accrue, mais peut limiter son objectivité.
- **Le contrôleur de gestion indépendant** : axé principalement sur le reporting et la vérification, il est peu impliqué dans la prise de décision et la gestion des opérations. Ce positionnement peut engendrer des tensions avec les équipes opérationnelles et limiter son influence stratégique.
- **Le contrôleur de gestion partagé (« split controller »)** : dans cette configuration, certaines fonctions sont dédiées à l'aide à la décision tandis que d'autres sont consacrées au reporting et à la vérification. Bien que cette spécialisation clarifie les responsabilités, elle peut entraîner un manque de coordination entre les différents rôles.
- **Le contrôleur de gestion fort (« strong controller »)** : il conjugue à la fois les missions de contrôle et d'aide à la décision. Il reste impliqué dans les opérations tout en maintenant une indépendance critique vis-à-vis des équipes. Son double rôle lui permet d'assurer un équilibre entre pilotage stratégique et contrôle interne, favorisant ainsi la transparence et la gouvernance

L'analyse des différents profils identifiés permet de conclure que le contrôleur de gestion fort est le mieux adapté à une gouvernance efficace car il se caractérise par une double posture : rigueur dans le contrôle et implication active dans les décisions stratégiques ,il concilie l'implication dans les décisions opérationnelles et indépendance fonctionnelle et participe activement à la prise de décision au niveau des unités tout en garantissant un reporting financier fiable et un contrôle interne exercé en amont (Lambert & Sponem, 2008 ;p33)

Contrairement au contrôleur totalement impliqué, dont l'intégration excessive au sein des équipes opérationnelles peut compromettre l'objectivité de ses analyses, ou au contrôleur indépendant, souvent trop éloigné des réalités du terrain pour influencer concrètement la stratégie, le contrôleur fort” parvient à trouver un équilibre pertinent.

Il se distingue également du contrôleur partagé, dont la dispersion entre plusieurs pôles peut nuire à la cohérence des dispositifs de pilotage. Le contrôleur fort maintient une distance

critique tout en conservant une bonne compréhension des enjeux opérationnels, ce qui lui permet d'être à la fois pertinent et crédible.

Le contrôleur fort assume ainsi une fonction duale, combinant l'accompagnement stratégique et la vérification ; Ce positionnement renforce la redevabilité (accountability) des acteurs internes et constitue un levier essentiel pour une gouvernance performante et responsable. Cependant, la mise en œuvre de ce modèle repose sur un enjeu central, la sélection, la formation et le développement de profils capables d'assumer ce rôle complexe. Car il existe un risque potentiel d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels si l'équilibre entre contrôle et accompagnement n'est pas correctement maintenu. Il convient donc de veiller à ne pas transformer le contrôleur fort en simple gardien de la conformité, mais bien en partenaire stratégique, apte à insuffler une dynamique d'amélioration continue et d'innovation maîtrisée.

b. Rattachement à la direction financière :

Le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière présente certains avantages, notamment en matière de cohérence et de fiabilité des dispositifs de pilotage ce qui lui permet d'accéder directement aux données comptables et financières, facilitant ainsi l'analyse des performances économiques de l'entreprise.

Toutefois, ce rattachement comporte également des limites ,en se concentrant principalement sur les données financières, le contrôle de gestion risque de négliger des indicateurs opérationnels essentiels, tels que la qualité, les délais ou la satisfaction client ,il peut appauvrir aussi l'analyse stratégique en réduisant la diversité des informations mobilisées (Alazard & Sépari, 2018 ,p39). Contrairement à un ancrage auprès de la direction générale, cette configuration peut limiter les interactions directes avec les responsables opérationnels, réduisant ainsi la portée de son action sur le terrain.

Par ailleurs, une dépendance trop marquée vis-à-vis de la direction financière peut restreindre l'autonomie du contrôleur de gestion, et par conséquent, affaiblir son rôle dans l'accompagnement des décisions managériales. Son champ d'intervention peut alors se retrouver confiné à des problématiques budgétaires ou comptables, au détriment d'une vision plus globale et transversale.

Suite du rattachement de la première et la deuxième situation il ressort que l'idéal réside dans une configuration équilibrée, qui préserve son autonomie fonctionnelle tout en favorisant une collaboration étroite avec la direction financière et les unités

opérationnelles ; ce mode d'organisation permet de renforcer la capacité des dirigeants à prendre des décisions éclairées, en s'appuyant sur des données intégrées, il est donc essentiel de préserver l'indépendance fonctionnelle du contrôle de gestion afin d'assurer une vision à la fois stratégique et opérationnelle, et d'éviter une focalisation excessive sur les aspects purement financiers.

Section 4 : Gouvernance et performance : la contribution du contrôle de gestion dans les entreprises de services

1. La gouvernance d'entreprise un dispositif évolutif et sectoriellement adapté

La gouvernance d'entreprise ne se réduit pas à une simple réponse aux obligations légales ; elle s'inscrit avant tout dans une démarche volontaire et stratégique, fondée sur une conviction partagée par les dirigeants, les actionnaires et l'ensemble des parties prenantes et loin d'être figée, la gouvernance est par nature évolutive, façonnée par les caractéristiques propres à chaque organisation et à son secteur d'activité , en effet elle ne saurait être envisagée comme un modèle universel applicable de manière uniforme à l'ensemble des organisations.

Sa forme et ses mécanismes varient en fonction du secteur d'activité, des caractéristiques propres à l'organisation ainsi que des enjeux stratégiques auxquels elle est confrontée. C'est précisément cette capacité d'adaptation qui fonde son efficacité et sa légitimité dans la gestion des affaires de l'entreprise, elle prend en compte la taille de l'entreprise, sa structure juridique, la nature de son actionnariat, son mode de fonctionnement, ainsi que les exigences propres à son environnement sectoriel (Cabane, 2018, p. 313), par exemple, les mécanismes de gouvernance dans une société de services intangibles n'auront pas la même configuration que dans une entreprise industrielle. Cette adaptabilité est d'autant plus nécessaire que les attentes en matière de transparence, de responsabilité sociétale ou de performance varient considérablement d'un secteur à l'autre. Dans le cadre de notre recherche consacrée au secteur des services, nous portons notre attention sur les spécificités que présente la gouvernance au sein des entreprises de ce domaine.

Le secteur des services se distingue par une grande hétérogénéité d'activités, services financiers (banque, assurance), prestations intellectuelles (avocats, experts-comptables, cabinets de conseil, sociétés informatiques, agences de communication),

télécommunications, activités culturelles et de loisirs, transport, restauration, hôtellerie, réparation ou encore maintenance, cette diversité explique que les services soient souvent définis par contraste avec la production de biens matériels.

Une définition plus précise considère les services comme des prestations organisées autour de l'exécution de tâches destinées à répondre à des besoins spécifiques des clients. Structurées en processus, ces tâches s'inscrivent dans un cadre temporel défini et mobilisent des ressources variées : des ressources tangibles (infrastructures, technologies), humaines (compétences, interactions) et immatérielles (relation client, savoir-faire, image de marque). Leur modèle économique repose sur trois piliers fondamentaux : la clientèle cible (target market), le concept de service (service concept) et les choix relatifs au système de prestation (service delivery system choices), dans ce cadre, le contrôle de gestion dans les entreprises de services se décline selon deux dimensions principales : la mesure de la performance financière globale (contrôle des résultats) et l'amélioration de la qualité des gestions locales (aide à la décision et contrôle des comportements) (Meyssonnier, 2012 P76), ces leviers permettent d'instaurer une gouvernance orientée vers la recherche d'une performance globale, à la fois économique et qualitative. Contrairement aux secteurs industriels, où les résultats sont plus aisément quantifiables, la gouvernance des services s'appuie sur un ensemble structuré et interdépendant d'éléments conçus pour produire des effets concrets.

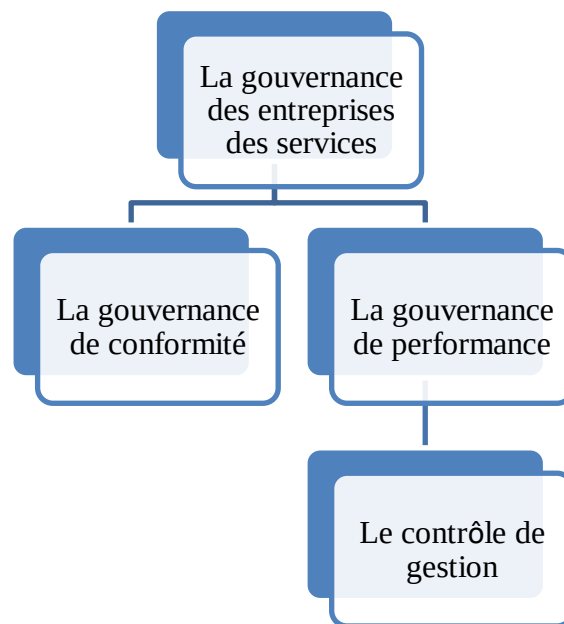
2. La contribution du contrôle de gestion à la mise en œuvre de la gouvernance des entreprises de services

Le contrôle de gestion représente un levier essentiel dans la phase opérationnelle de la gouvernance des entreprises de services, il vise à articuler les objectifs financiers avec des indicateurs qualitatifs, notamment liés à la relation client, et contribue ainsi à promouvoir une gouvernance orientée vers la performance, fondée sur les compétences et le capital humain. Dès lors, le rôle de ce dernier dépasse la simple production de résultats attendus pour s'inscrire dans une démarche plus dynamique, centrée sur la création de valeur, la satisfaction des clients et le renforcement de la performance organisationnelle.

En outre, les entreprises de services s'appuient principalement sur des actifs immatériels tels que le capital humain, le savoir-faire, la qualité relationnelle ou encore l'innovation qui nécessitent des modes de pilotage spécifiques. Dans ce contexte, le contrôle de gestion

dépasse une simple logique de conformité pour s'affirmer comme un véritable partenaire de la gouvernance de la performance. Sa mission consiste à offrir une lecture objective et constructive de la situation, afin d'éclairer les choix stratégiques des dirigeants, de renforcer la création de valeur et d'accroître l'agilité de l'organisation face aux évolutions de son environnement.

Schéma n° 8 : La gouvernance des entreprises des services



Source : élaborée par nos soins

Ce schéma met en évidence la gouvernance des entreprises des services à travers deux dimensions complémentaires : la gouvernance de la performance et la gouvernance de la conformité. Dans le cadre de notre étude, l'articulation entre contrôle de gestion et gouvernance s'oriente vers une approche centrée sur la performance et intégrée au processus de création de valeur dans les entreprises de services.

2.1 Le rôle du contrôle de gestion dans la valorisation du capital immatériel pour une gouvernance de performance :

Dans les entreprises de service le contrôle de gestion s'adapte aux particularités des actifs immatériels en développant des méthodes d'évaluation alternatives, capables de transformer des phénomènes intangibles tels que la satisfaction des usagers, la fidélité des clients ou encore la motivation des collaborateurs en indicateurs mesurables et exploitables. Cette adaptation est particulièrement cruciale dans les entreprises de services, où la valeur créée repose moins sur la production matérielle que sur la qualité de l'expérience offerte et sur la relation avec le client, contrairement à un bien industriel dont la valeur peut être appréhendée par des indicateurs classiques de coûts, de volumes ou de marges, un service se caractérise par son intangibilité, sa simultanéité entre production et consommation, ainsi que par sa forte dépendance à l'interaction humaine. Ces spécificités rendent le pilotage plus complexe et exigent des dispositifs de mesure adaptés. Dans ce cadre, le contrôle de gestion intervient comme un outil de pilotage ex post, par ses analyses rétrospectives, il ne se limite pas à constater les écarts entre prévisions et réalisations, mais contribue également à orienter et à éclairer les décisions futures.

Cependant, plusieurs spécificités propres aux services imposent une adaptation des outils et méthodes de contrôle de gestion mobilisés (Loning et al., 2008, p. 197) :

- la complexité et le caractère multidimensionnel des résultats, qui exigent le recours à des indicateurs allant au-delà des dimensions financières
- la coproduction du service avec le client, qui brouille la répartition des responsabilités et nécessite des instruments de mesure particuliers
- la relation incertaine entre les moyens déployés et les résultats obtenus, en raison du caractère subjectif et contextuel de nombreuses prestations
- la prédominance d'éléments immatériels, tels que la qualité de la relation client, la satisfaction.

Le contrôle de gestion joue alors un rôle déterminant en développant des outils capables de saisir ces dimensions immatérielles, à travers, par exemple, des enquêtes régulières de satisfaction ou des indicateurs de fidélité de la clientèle, ou encore des dispositifs d'évaluation du climat social et de l'engagement des collaborateurs. Ces instruments traduisent des réalités qualitatives en données quantifiables, permettant de les intégrer dans les systèmes de pilotage et dans les tableaux de bord stratégiques.

Ce pilotage sensible permet aussi d'alimenter un dialogue organisationnel autour de la performance. Dans une banque, par exemple, mesurer la satisfaction client à travers la rapidité de traitement des dossiers ou la qualité de l'accueil permet d'ajuster les processus internes et de renforcer la confiance des usagers. Dans l'hôtellerie, suivre des indicateurs liés à l'expérience vécue par les clients (propreté, qualité du contact humain, disponibilité des services) est essentiel pour maintenir un niveau de compétitivité élevé.

2.2 Le contrôle de gestion un dispositif de mobilisation et de responsabilisation au cœur des entreprises de services :

En intégrant la dimension intangible, le contrôle de gestion s'affirmer comme un véritable levier de gouvernance agile. Sa mission n'est plus uniquement de contrôler, mais de donner du sens aux résultats obtenus en reliant les comportements individuels, les dynamiques collectives et les orientations stratégiques de l'organisation. Ce rôle est d'autant plus crucial dans un environnement de services où les performances opérationnelles sont souvent décentralisées et dépendent largement de l'autonomie des acteurs de terrain.

Des dispositifs tels que l'évaluation des compétences, les politiques de rémunération incitatives jouent, à ce titre, un rôle déterminant. En effet, chaque collaborateur, notamment lorsqu'il est en relation directe avec la clientèle, influe directement sur la perception du service délivré et, par conséquent, sur la compétitivité de l'organisation. Toutefois, cet engagement n'est pas toujours spontané, et peut laisser place à des comportements opportunistes, les individus privilégiant parfois leurs propres intérêts au détriment de l'intérêt collectif. Tout en augmentant les risques de déviation par rapport aux objectifs organisationnels.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion des entreprises de services peut être envisagé comme un dispositif incitatif structurant, conçu pour orienter les comportements individuels et collectifs vers la réalisation des objectifs stratégiques de l'organisation, il joue un rôle central dans la coordination des actions, en veillant à ce que l'engagement individuel souvent matérialisé par la qualité de l'interaction avec le client, la réactivité ou la personnalisation de la prestation converge avec les finalités globales de l'entreprise.

Au-delà de la simple analyse des écarts ou du suivi des coûts, le contrôle de gestion devient un levier de mobilisation et de responsabilisation, permettant de renforcer l'alignement

entre les intérêts des acteurs locaux et les orientations stratégiques de la direction (Loning et al., 2008, p. 7).

Conclusion du deuxième chapitre

Il ressort de ce chapitre que la gouvernance d'entreprise constitue un ensemble de cadres organisationnels, administratifs et financiers régissant les relations entre la direction, les propriétaires et les différentes parties prenantes, son objectif principal est d'instaurer une gestion saine, fondée sur l'intégrité et la transparence, en vue d'assurer une efficacité optimale dans la réalisation des missions et des objectifs de l'entreprise. Ces principes universels ont inspiré aussi bien les pays développés que les économies émergentes, dont l'Algérie, qui manifeste un intérêt croissant pour le renforcement des mécanismes de mise en œuvre de la gouvernance au sein de ses entreprises économiques.

La gouvernance ne saurait se limiter au seul niveau de la direction elle doit être intégrée en profondeur dans les opérations et les activités quotidiennes de l'entreprise. À cet égard, le contrôle de gestion joue un rôle central, puisqu'il contribue activement à soutenir et à renforcer l'activation de la gouvernance et l'analyse de la relation entre ces deux dispositifs met en évidence que le contrôle de gestion constitue un mécanisme complémentaire aux instruments internes de gouvernance, notamment le contrôle interne, qui optimise l'utilisation des ressources, et l'audit interne, qui, en coordination avec le contrôle de gestion, favorise une gouvernance proactive. De plus, le contrôle de gestion fournit au conseil d'administration des informations pertinentes sur la performance réalisée et renforce la communication, grâce à un contenu informationnel caractérisé par sa réactivité, sa disponibilité en temps opportun et ses informations prévisionnels. Sur le plan stratégique, le contrôle de gestion intervient comme un levier essentiel à l'activation du pouvoir exécutif à travers deux principes fondamentaux la clarté stratégique, et l'efficacité managériale, dont le contrôle de gestion intervient pour développer les compétences des dirigeants.

Enfin, dans une approche plus spécifique, notamment dans le secteur des services, la relation entre gouvernance et contrôle de gestion présente une configuration particulière orientée vers la performance globale, à la fois économique et qualitative. À la lumière de cette analyse, le chapitre suivant sera consacré à l'étude empirique de cette relation dans un type particulier des entreprises de services.

Le troisième chapitre

étude empirique

Section 1 : Un aperçu général de tourisme en Algérie

Section 2 : Méthodologie, contexte et protocole de l'étude empirique

Section 3 : l'analyse de l'étude

Section 4 : Résultat et discussion

Introduction du troisième chapitre :

Après avoir présenté les fondements théoriques dans les deux premiers chapitres, en mettant en évidence les rôles, les dimensions et la contribution du contrôle de gestion dans l'activation de la gouvernance d'entreprise, ce dernier chapitre est consacré à l'étude empirique. Celle-ci a pour objectif d'évaluer la réalité et la place de la fonction de contrôle de gestion au sein d'un échantillon d'hôtels situés dans la région Ouest de l'Algérie, notamment à Oran, Mostaganem, Aïn Témouchent et Tlemcen, afin de recueillir leurs perceptions concernant les différentes dimensions abordées dans ce travail de recherche.

Dans ce chapitre, nous nous intéressons à la méthodologie mise en œuvre dans le cadre de cette recherche. Dans un premier temps, nous exposons le positionnement épistémologique retenu, considéré comme le plus pertinent au regard de la nature et des objectifs de l'étude. Dans un second temps, nous présentons la méthode de recherche adoptée ainsi que l'outil de collecte des données, à savoir le questionnaire, choisi pour sa pertinence dans la mesure du degré de concordance entre les approches théoriques et la réalité observée sur le terrain. Les données recueillies seront ensuite traitées et analysées à l'aide du logiciel SPSS, dans le but d'apporter des réponses précises et objectives aux questions de recherche formulées.

Section 1 : Un aperçu général de tourisme en Algérie

Au cours des dernières décennies, le tourisme mondial a connu une croissance soutenue, malgré des périodes de perturbation majeures. Les premiers reculs significatifs ont été observés en 2003, à la suite de l'épidémie de SRAS, puis en 2007 dans le contexte de la crise financière liée aux subprimes. Néanmoins, le secteur a fait preuve d'une forte résilience, atteignant un sommet historique en 2019 avec 1,459 milliard de touristes internationaux. Cette dynamique a été brutalement interrompue par la pandémie de Covid-19, apparue à la fin de l'année 2019, qui a provoqué un effondrement inédit du tourisme mondial ou les arrivées de touristes internationaux ont chuté à 415 millions.

En 2024, le secteur a presque retrouvé son niveau pré-pandémique, avec près de 1,4 milliard de touristes internationaux ayant effectué au moins une nuitée, soit un taux de reprise de 99 % par rapport à 2019, et une progression de 11 % par rapport à 2023 ; la reprise du tourisme international est donc bien engagée, et les perspectives pour 2025 annoncent une croissance supplémentaire estimée entre 3 % et 5 %. D'ailleurs, le premier trimestre de 2025 a déjà enregistré une hausse de 5 % des arrivées touristiques par rapport à la même période de l'année précédente. (the Nonprofit Academy learntourism, Consulté 12 décembre 2025, <https://learntourism.org>).

1. La typologie de paysage touristique en Algérie

Le tourisme s'affirme aujourd'hui comme un levier essentiel du développement économique et social, constituant, dans de nombreux pays, un pilier fondamental de l'économie nationale, le succès du tourisme en Algérie est étroitement lié aux ressources naturelles, culturelles et au territoire sur lequel il s'inscrit. En effet, l'Algérie dispose d'atouts considérables qui lui offrent de vastes perspectives de développement touristique, sa position géographique stratégique, son riche patrimoine naturel et historique ainsi que l'étendue de son territoire en font un pays au fort potentiel.

Avec une superficie de 2 381 741 km², l'Algérie est le plus vaste pays d'Afrique. Elle s'étend sur plus de 1 900 km du nord au sud et environ 1 800 km d'est en ouest. Elle partage ses frontières avec sept pays voisins et bénéficie d'un littoral méditerranéen de 1 200 km, ouvrant ainsi un large accès aux échanges et flux touristiques. Située face au continent européen et au carrefour de trois continents l'Afrique, l'Europe et l'Asie l'Algérie est dotée d'un positionnement géopolitique privilégié. Le territoire algérien permet de

développer différents types de tourisme, chacun se distinguant par ses spécificités et répondant à des segments de demande variés :

- **Le tourisme côtier** : Avec un littoral de 1 200 km, l'Algérie dispose d'un important potentiel balnéaire.
- **Le tourisme de montagne** : L'Algérie possède d'importantes ressources naturelles en zones montagneuses, incluant des paysages spectaculaires, des forêts denses, des grottes, ainsi qu'une faune et une flore variées, cela représente une opportunité importante pour diversifier l'offre touristique et désaisonnaliser les flux.
- **Le tourisme saharie** : Le désert algérien, le deuxième plus grand au monde, constitue l'un des joyaux du tourisme national. Il est reconnu pour ses paysages spectaculaires, ses formations rocheuses uniques, ses gravures rupestres, son architecture traditionnelle, sans oublier l'attrait des caravanes de chameaux et du mode de vie nomade, qui séduisent particulièrement les touristes occidentaux en quête d'authenticité et d'exotisme. Des sites emblématiques comme le Hoggar et le Tassili n'Ajjer confèrent au désert algérien une dimension patrimoniale exceptionnelle, inscrite au patrimoine mondial de l'UNESCO.
- **Le tourisme thermal** : axé sur les soins corporels, la détente et la santé, repose sur l'exploitation des nombreuses sources minérales naturelles du pays.
- **Le tourisme climatique** : La diversité climatique de l'Algérie constitue un véritable atout pour développer un tourisme climatique différencié par le climat méditerranéen (18 °C en moyenne) domine les régions côtières, propices au tourisme balnéaire ; les Hauts Plateaux présentent des hivers froids et humides, favorables au tourisme montagnard ; et le climat saharien, cette variété climatique permet de concevoir une offre touristique étalée sur l'ensemble de l'année.
- **Le tourisme archéologique** : L'Algérie est un véritable musée à ciel ouvert, héritière de civilisations successives phénicienne, romaine, byzantine, arabo-islamique qui ont laissé un patrimoine archéologique d'exception comme Timgad, au cœur des Hauts Plateaux numides, témoignage de l'urbanisme romain rigoureux ; le fort de Santa Cruz est riche par son architecture impressionnante. L'Algérie se classe deuxième au monde en matière de vestiges romains après l'Italie, avec 22 sites archéologiques romains, dont 7 sont inscrits au patrimoine mondial de l'UNESCO.

2. Réformes légales et incitations économiques au service du tourisme algérien

L'Algérie a progressivement pris conscience de l'importance stratégique du tourisme en tant que levier de développement économique, capable de générer des effets positifs sur la dynamique, la durabilité et la compétitivité des territoires. Confrontées à des retards structurels dans ce domaine, les autorités publiques ont engagé, ces dernières années, une série d'initiatives visant à relancer et à structurer durablement le secteur touristique.

Parmi ces efforts, figure l'adoption d'un cadre législatif incitatif en faveur de l'investissement touristique. (La loi la promotion de l'investissement 16 -09, 2016 ,JO n°46, p. 16) représente, à ce titre, une avancée notable , cette législation introduit plusieurs dispositifs incitatifs destinés à renforcer l'attractivité du pays auprès des investisseurs, notamment dans le secteur du tourisme garantissant :

- L'égalité entre investisseurs nationaux et étrangers, en leur reconnaissant les mêmes droits et obligations
- La stabilité du cadre législatif, renforçant ainsi la prévisibilité et la confiance des investisseurs
- La liberté d'investir, sous réserve de certaines restrictions relatives aux activités réglementées, pour des motifs d'ordre public ou environnemental
- Le transfert libre des capitaux investis et des revenus générés, représentant l'un des attraits majeurs de cette loi

Dans la continuité de cette dynamique, (la loi d'investissement n°22-18, 24 Juillet2022,JO n°50, p. 6) a introduit des ajustements significatifs visant à pallier les insuffisances des textes antérieurs, notamment en matière d'investissement touristique. Cette nouvelle législation permet aux projets touristiques de bénéficier d'un régime sectoriel assorti d'avantages fiscaux, parafiscaux et douaniers. Ces incitations incluent :

- Des exonérations durant la phase de réalisation, telles que les exonérations douanières et celles relatives à la taxe foncière sur les biens concernés
- Des allègements fiscaux durant la phase d'exploitation, tels que l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) .

(La loi n°17-23 , relative à l'octroi du foncier économique, 16 Novembre2023, Jo n°73, p. 5) , vient également appuyer cette orientation. Elle facilite l'accès au foncier pour les

projets d'investissement, notamment touristiques, en instaurant la possibilité de convertir une concession en cession, allégeant ainsi les procédures pour les porteurs de projets. Enfin, (loi n°24-08 portant loi de finances pour l'année 2025, J.O n°84) a introduit une mesure fiscale incitative majeure, l'application d'un taux réduit de TVA à 9% sur les services liés au tourisme, notamment ceux relatifs à l'hôtellerie, la restauration classée, les voyages et la location de véhicules touristiques. Confirmant la volonté des pouvoirs publics de soutenir durablement le développement de l'industrie touristique.

3. Vue d'ensemble du Schéma Directeur d'Aménagement Touristique à l'horizon 2030 (SDAT 2030)

Le Schéma Directeur d'Aménagement Touristique (SDAT) à l'horizon 2030 constitue le cadre stratégique de référence pour la politique touristique adoptée par l'Algérie. Il s'inscrit dans le cadre plus large du Schéma National d'Aménagement du Territoire (SNAT 2030), élaboré conformément à la loi n°25-20 du 30 décembre 2005. Cette stratégie touristique vise à atteindre trois objectifs majeurs

- Améliorer les équilibres macroéconomiques : emploi, balance commerciale et financière, investissement.
- Étendre les effets du secteur touristique à d'autres secteurs : agriculture, industrie, transport, services, emploi, etc.
- Contribuer aux échanges et à l'ouverture nationale et internationale.

Ce schéma repose sur cinq dynamiques essentielles (MTA, 2008, p. 8) :

- a) Le Plan « Destination Algérie »** son objectif est de positionner l'Algérie comme une destination concurrentielle à l'échelle internationale, capable de répondre aux besoins nationaux en matière de loisirs et de détente, tout en générant des retombées économiques et sociales. Il s'agit également de renforcer la coopération entre les acteurs sociaux et professionnels via une stratégie marketing efficace.
- b) Les Pôles d'Excellence Touristique (POT) :** Ce sont des ensembles touristiques situés dans des zones géographiques précises, intégrant hébergement, loisirs et activités touristiques, capables de répondre à la demande du marché tout en intégrant les dimensions sociales, culturelles et économiques. Chaque pôle est composé de complexes ou villages touristiques, hôtels classés et non classés, et vise à répondre à la

diversité de la demande grâce à une offre variée. sept Pôles d'excellence Touristique ont été identifiés :

- **Nord-Est (E.N-POT)** : Annaba, El Tarf, Skikda, Guelma, Tébessa, Souk Ahras.
 - **Nord-Centre (C.N-POT)** : Alger, Tipaza, Boumerdes, Blida, Chlef, Aïn Defla, Médéa, Bouira, Tizi Ouzou, Béjaïa.
 - **Nord-Ouest (O.N-POT)** : Mostaganem, Oran, Aïn Témouchent, Tlemcen, Mascara, Sidi Bel Abbès, Relizane.
 - **Sud-Est (E.S-POT)** : Oasis : Ghardaïa, Biskra, El Oued, El Menia.
 - **Sud-Ouest (O.S-POT)** : Touat (Adrar), Timimoun, Béchar.
 - **Grand Sud (S.G-POT)** : Tassili N'Ajjer : Illizi, Djanet.
 - **Grand Sud (S.G-POT)** : Hoggar : Tamanrasset.
- c) **Le Plan Qualité Tourisme** : Ce plan vise à améliorer l'offre touristique nationale à travers la formation, l'intégration des TIC et la création d'une marque touristique distinctive Ses objectifs incluent :
- Lancer une dynamique d'amélioration continue de la qualité.
 - Réhabiliter et valoriser l'image touristique de l'Algérie.
 - Encourager les professionnels à adopter des démarches qualité.
 - Positionner l'Algérie parmi les destinations touristiques de qualité.
- d) **Le Partenariat Public-Privé (PPP)** : La durabilité du tourisme nécessite une coopération efficace entre secteurs public et privé. Le SDAT prévoit une stratégie de maillage et d'intégration des différents acteurs : hôteliers, agences, banques, guides.... etc.
- e) **Le Plan de Financement du Tourisme** : Compte tenu des investissements lourds et du retour sur investissement lent dans ce secteur, le SDAT prévoit La protection des PME touristiques et de l'arrêt des projets touristiques. Aussi L'attraction des grands investisseurs nationaux et étrangers. et l'encouragement via des incitations fiscales. L'adaptation du financement bancaire aux activités touristique.

4. Indicateurs touristiques en Algérie : lecture quantitative du secteur :

Selon l'Organisation mondiale du tourisme OMT , l'Algérie a enregistré l'une des plus fortes progressions touristiques en Afrique au cours des années 2023 et 2024, se positionnant au troisième rang continental derrière la Tanzanie (+53 %) et le Maroc (+32

%) (Rima, A. L'Algérie dévoile ses trésors.), cette dynamique illustre l'ambition des autorités algériennes, qui visent à accueillir 12 millions de touristes à l'horizon 2030.

Cependant, malgré cette évolution positive en matière de flux touristiques, la position de l'Algérie dans les classements internationaux reste relativement modeste. L'Indice de Développement du Voyage et du Tourisme initié par le Forum économique mondial classe l'Algérie 98^e sur 119 pays en 2024, avec un score de 3,23 (World Economic Forum, 2024) , cet indice évalue les politiques, infrastructures et environnements favorables au développement durable du tourisme, tout en intégrant des critères contemporains comme la transition numérique, les enjeux de durabilité et les risques économiques et environnementaux qui seront exposés et analysés en détail dans ce qui suit :

4.1 Arrivées de touristes internationaux :

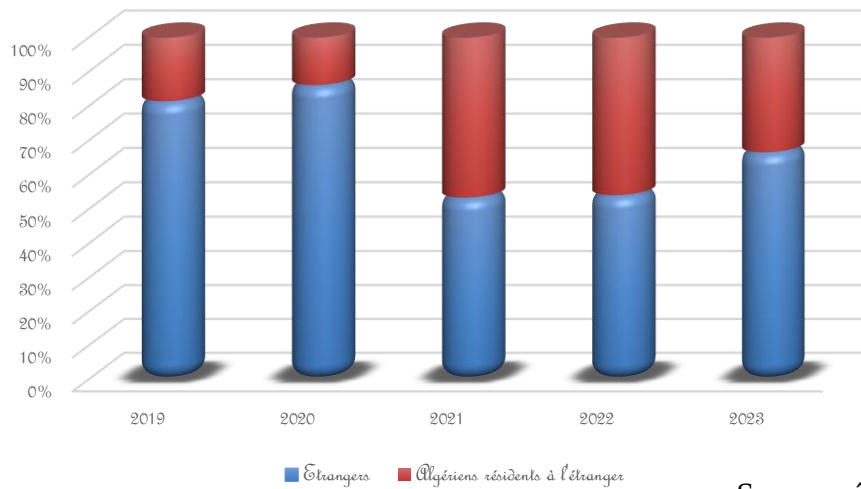
Les données récentes de l'OMT montrent une tendance encourageante la région Afrique, incluant l'Algérie, a été parmi les plus dynamiques au 1er trimestre 2024, enregistrant une augmentation de 13 % des arrivées de touristes internationaux par rapport à la même période en 2023.

Tableau n°5 : Evolution des entrées aux frontières des touristes (2019-2023)

	2019	2020	2021	2022	2023
Etrangers	1 933 778	509 736	66 995	757 3802	195 519
Taux de croissance	-	-73,64%	-86,86%	1030,50%	189,88%
Algériens résidents à l'étranger	437 278	81 295	58 243	640 668	1 096 989
Taux de croissance	-	-81,41%	-28,36%	999,99%	71,23%
Total Général	2 371 056	591 031	125 238	1 398 048	3 292 508
Taux de croissance	-	-75,07%	-78,81%	1016,31%	135,51%

Source : (Le site du Ministère du tourisme algerie.)

Figure n°10 : Entrée du frontière des touristes



Source : élaboré par nos soins

Les données relatives aux flux touristiques en Algérie entre 2019 et 2023 révèlent une dynamique marquée par de fortes fluctuations, principalement dues à la pandémie de Covid-19, suivies d'une phase de relance spectaculaire qui traduit les efforts de l'État pour revitaliser le secteur.

En 2019, l'Algérie a enregistré 2 371 056 arrivées touristiques, dominées par les étrangers (1 933 778 visiteurs) et les Algériens résidents à l'étranger (ARE), qui représentaient 18,44 % du total avec 437 278 visiteurs. Ce niveau élevé constitue une référence pré pandémique.

L'année 2020 a été fortement impactée par la crise sanitaire mondiale : les entrées touristiques ont chuté de 75,07 %, atteignant seulement 591 031 visiteurs. Cette baisse s'explique par la fermeture des frontières, les restrictions sanitaires et la paralysie du transport aérien. Les étrangers ont diminué de 73,64 %, tandis que les ARE ont enregistré un recul de 81,41 %, avec seulement 81 295 entrées.

En 2021, bien que les restrictions aient commencé à s'assouplir, le tourisme est resté atone : seuls 125 238 visiteurs ont été comptabilisés, soit une timide hausse de 78,81 % par rapport à 2020. Les étrangers n'étaient que 66 995, et les ARE 58 243, confirmant une reprise encore fragile.

La véritable relance s'est opérée en 2022, avec une hausse spectaculaire de 1 016,31 % des arrivées globales, atteignant 1 398 048 visiteurs. Les entrées d'étrangers ont explosé (+1 030,5 %), atteignant 757 380, et les ARE ont connu une croissance impressionnante de 999,99 %, dépassant les 640 000 arrivées.

En 2023, l'Algérie a consolidé cette reprise avec 3 292 508 arrivées, soit une augmentation de 135,51 % par rapport à 2022. Les étrangers ont été 2 195 519, en hausse de 189,88 %, alors que les ARE ont atteint 1 096 989, soit +71,23 %.

4.2 Contribution au PIB et perspectives :

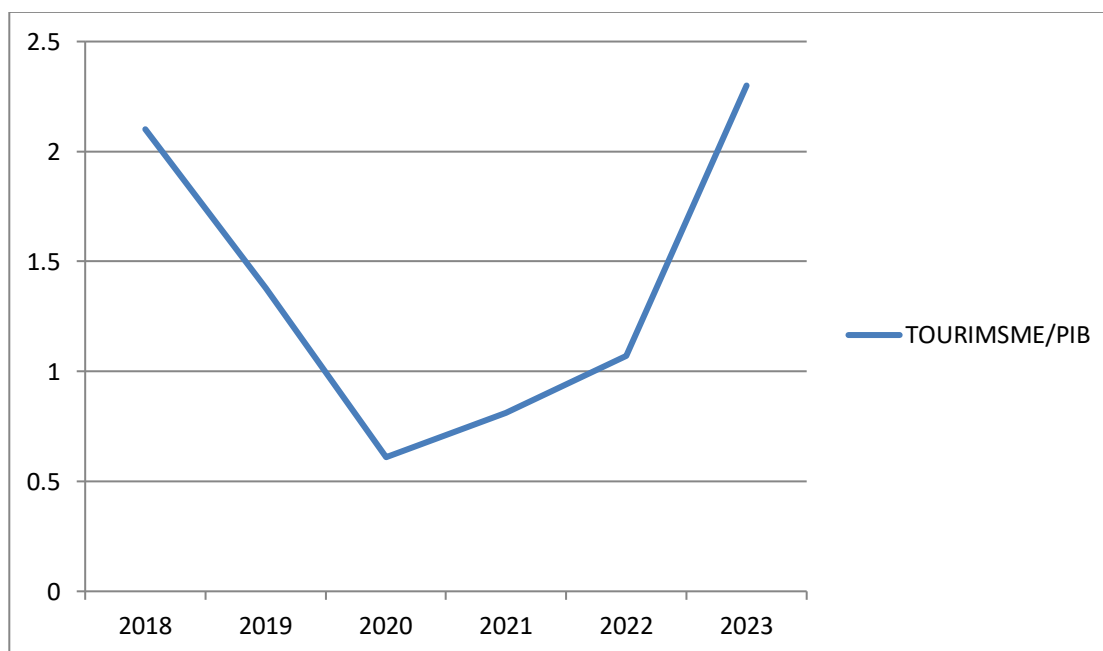
D'après le rapport 2024 du Conseil Mondial du Voyage et du Tourisme, l'Algérie se classe à la 61^e position mondiale en matière de contribution directe du tourisme au PIB. Cette contribution directe est estimée à 628,6 milliards de dinars algériens, représentant environ 2,2 % du PIB national(World Economic Forum. (2024) p. 8.)

Tableau n° 6 : Evolution de la part du secteur du tourisme dans le Produit intérieur brut (PIB)

Années	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Part du tourisme dans le PIB (%)	2.1	1,38	0,61	0,81	1,07	2,1

Source : (le site UN tourism)

Figure n°11 : Tourisme /PIB



Source : élaboré par nos soins

Cette figure illustre que 2018 constitue l'année de référence avec une contribution relativement stable de 2,1 % du tourisme au PIB, indiquant un niveau d'activité touristique

modeste mais constant. En 2019, la part chute à 1,38 %, malgré une fréquentation touristique élevée. Cette baisse pourrait s'expliquer par des facteurs structurels, comme la croissance plus rapide d'autres secteurs de l'économie algérienne, diluant la part du tourisme dans le PIB global.

L'année 2020 marque un effondrement brutal à 0,61 %, en raison de la pandémie de Covid-19. Cette baisse reflète la fermeture des frontières, la suspension des vols, la paralysie des établissements hôteliers et de restauration. En 2021, on observe une légère reprise (0,81 %), portée par la réouverture partielle du pays et une timide relance de l'activité touristique. Néanmoins, cette progression reste limitée, traduisant une reprise lente et prudente. L'année 2022 confirme cette tendance avec une contribution de 1,07 %, soit une croissance continue, traduisant le redémarrage progressif du secteur, en phase avec l'augmentation notable des flux touristiques enregistrés cette année-là.

Enfin, 2023 marque un retour au niveau de 2018 avec 2,1 %, illustrant un rebond significatif de la performance économique du secteur touristique. Cette remontée est cohérente avec la croissance des arrivées touristiques enregistrées la même année (+135,51 %), et témoigne de l'impact des politiques de relance et de promotion engagées par l'État.

4.3 Contribution du tourisme à l'emploi :

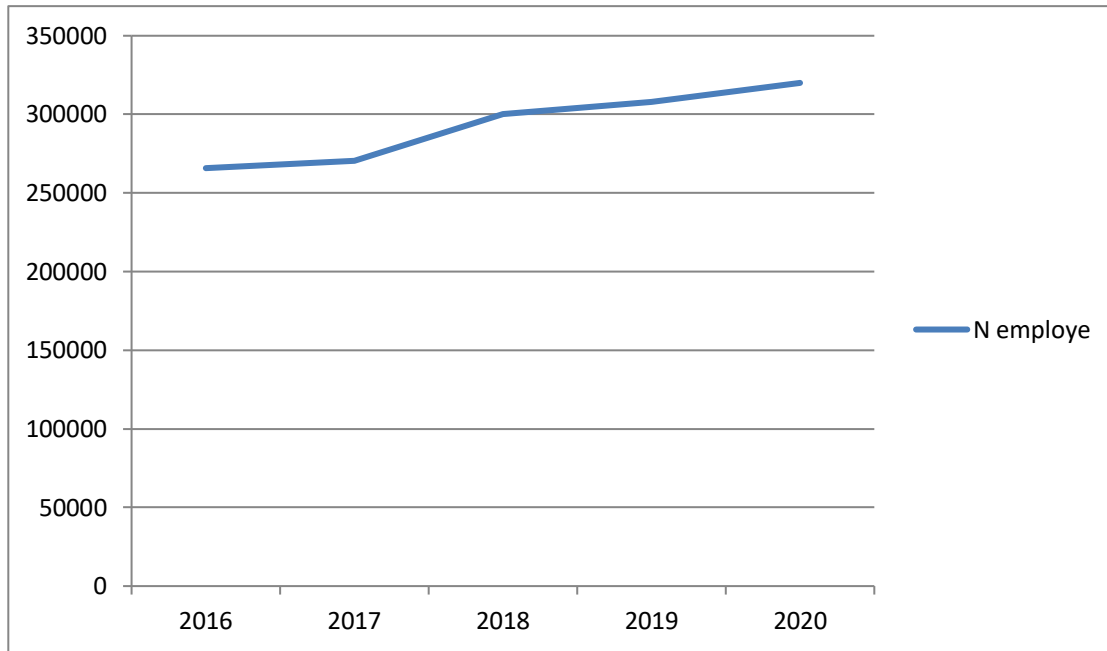
l'Algérie occupe la 57^e position mondiale en matière de contribution de l'emploi touristique à l'économie nationale. En 2024, le secteur du tourisme a généré environ 224 100 emplois, soit 2,0 % de l'emploi total dans le pays (World Economic Forum. (2024) p. 8. Consulté, 25 octobre 2025, <https://www.weforum.org/meetings/world-economic-forum-annual-meeting-2024/>). Les prévisions pour 2034 annoncent une hausse à 290 402 emplois, représentant 2,1 % de l'emploi global, ce qui témoigne d'un renforcement progressif du rôle du tourisme dans le marché du travail algérien.

Tableau n°7 : taux de croissance de l'emploi dans le tourisme

Année	2016	2017	2018	2019	2020
Nombre d'emplois	265 803	270 317	300 000	308 027	320 000

Source : (le site UN tourism)

Figure n° 12 : Tourisme/emploi



Source : élaboré par nos soins

Le tableau met en évidence une progression constante du nombre d'emplois dans le secteur du tourisme en Algérie au cours de la période 2016-2020. En 2016, le secteur comptait 265 803 emplois, chiffre qui passe à 320 000 en 2020, soit une augmentation globale de près de 20,3 % en cinq ans. Cette évolution positive témoigne non seulement de la capacité du secteur à générer de l'emploi, mais aussi traduit une dynamique de développement du secteur touristique, soutenue par des politiques publiques encourageant l'investissement, la modernisation des infrastructures hôtelières, et la formation professionnelle dans les métiers du tourisme.

5. Les institutions touristiques en Algérie :

Les institutions touristiques jouent un rôle essentiel dans le développement du secteur touristique en proposant des services intégrés et diversifiés, notamment les agences de voyages et les établissements hôteliers

5.1 les agences de voyages : figurent parmi les principaux acteurs du secteur touristique elles participent activement à l'organisation des séjours, notamment dans le cadre du tourisme international. Leur mission consiste à faciliter les démarches des touristes en leur proposant des offres complètes comprenant la sélection des destinations, les moyens de transport et les solutions d'hébergement, le tout à travers des programmes intégrés qui permettent un gain de temps et d'énergie.

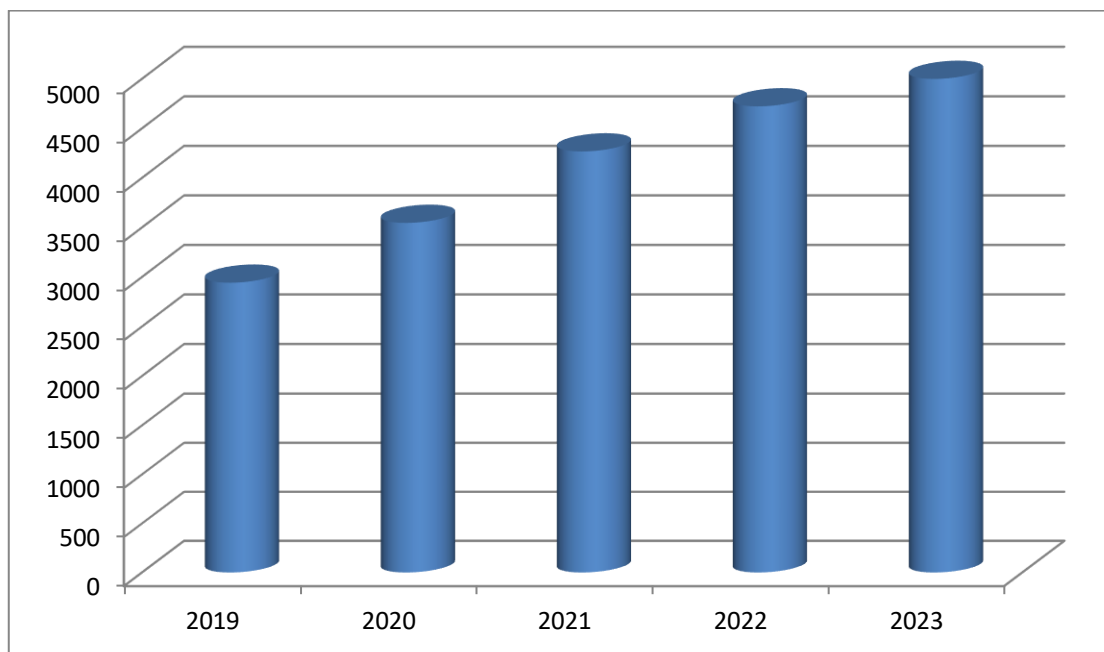
Tableau n°8 :L'évolution des agences de voyages

	2019	2020	2021	2022	2023
Les agences	2942	3546	4267	4722	4999

Source : (le site du Ministère du tourisme algerie.)

En Algérie, ce segment a connu une évolution notable au cours des cinq dernières années. À la fin de l'année 2023, le pays comptait 4 999 agences de voyages, enregistrant ainsi un taux de croissance de 6 %. Pas moins de 277 nouvelles agences ont été créées au cours de cette seule année, témoignant du dynamisme et du renforcement progressif de cette branche d'activité.

Figure n° 13 : Evolution des agences des voyages



Source : élaboré par nos soins

5.2 Les établissements hôteliers :

Chapitre 3 : étude empirique

Le secteur de l'hôtellerie regroupe l'ensemble des établissements offrant des services d'accueil d'hébergement (gîte) et/ou de restauration (couvert) à une clientèle locale ou de passage, pour une durée limitée, en contrepartie d'une rémunération. Ces structures, à caractère commercial, accueillent une clientèle temporaire sans qu'elle n'y établisse domicile, et proposent principalement des prestations d'hébergement, accompagnées de services connexes .En Algérie, les établissements hôteliers se déclinent sous plusieurs formes :

- Les hôtels
- Les complexes touristiques ou villages de vacances
- Les appart-hôtels ou résidences hôtelières
- Les motels ou relais routiers
- Les campings touristiques

La capacité hôtelière constitue un indicateur clé du niveau de développement du secteur touristique, elle reflète la capacité d'accueil des infrastructures destinées à héberger les touristes, tout en exprimant l'aptitude d'un territoire à absorber les flux touristiques et à accompagner leur évolution.

En Algérie, l'héritage colonial a laissé une capacité d'accueil limitée à environ 5 922 lits, placée à l'époque sous la tutelle de l'Office des Activités Économiques et Touristiques, fondé en 1931 par l'administration coloniale française. Après l'indépendance en 1962, la gestion du secteur a été confiée à l'Office National Algérien du Tourisme (ONAT).

Tableau n°9 : L'évolution du nombre de capacité d'établissements hôteliers par catégorie en Algérie entre 2019 et 2023.

		2018	2019	2020	2021	2022	2023
	Hôtel 5*	6734	7234	7345	7613	8559	8724
	Hôtel4*	4746	6161	6824	7935	10223	11705
	Hôtel3*	5886	6427	6861	7707	9083	10505
	Hôtel2*	5185	5381	5995	7935	10403	11893
	Hôtel 1*	11684	12612	12724	13027	14075	15060
	Hôtel Sans étoile	8590	9456	9456	9456	9456	9019
	Résidence 2*	384	384	384	384	384	400

Résidence 1*	313	313	313	313	806	806
Motel/Relais 2*	93	93	93	93	152	209
Motel/Relais 1*	30	86	86	148	168	280
Auberge 2*	16	16	16	16	16	16
Auberge 1*	20	20	20	20	20	20
Villages de vacances 3*	274	274	274	274	434	434
Villages de vacances 2*						625
Villages de vacances 1*	0	0	0	0	616	670
Catégorie unique (Meublé du tourisme)	91	205	205	205	205	205
Catégorie unique (Pension)	426	426	426	426	426	426
Autres structures d'établissements hôteliers	9786	9984	9984	9984	9984	9984
Catégorie unique (Gîte d'étape)	170	170	170	170	170	170
Total des établissements classés	54428	59242	61176	65706	75180	81151
Etablissements hôteliers en cours de classement	64727	66434	66438	66560	70346	69901
Total	119155	125676	127614	132266	145526	151052

Source : (le sie du Ministère du tourisme algerie,)

Il convient de souligner que la capacité globale des établissements hôteliers a atteint 151 052 lits à la fin de l'année 2023, traduisant une progression régulière depuis 2018, et ce malgré des contextes économiques et sanitaires difficiles, tels que la pandémie de COVID-19 en 2020. Fait remarquable, même au cours de cette année fortement marquée par la crise sanitaire mondiale, le nombre d'établissements hôteliers a continué de croître. Cette tendance témoigne à la fois de la résilience du secteur touristique et de la poursuite de projets hôteliers déjà engagés avant la crise. Elle peut également être attribuée à la mise en œuvre de politiques publiques de développement touristique, notamment le SDAT 2030 en Algérie, qui encourage la création et le renforcement des infrastructures d'accueil.

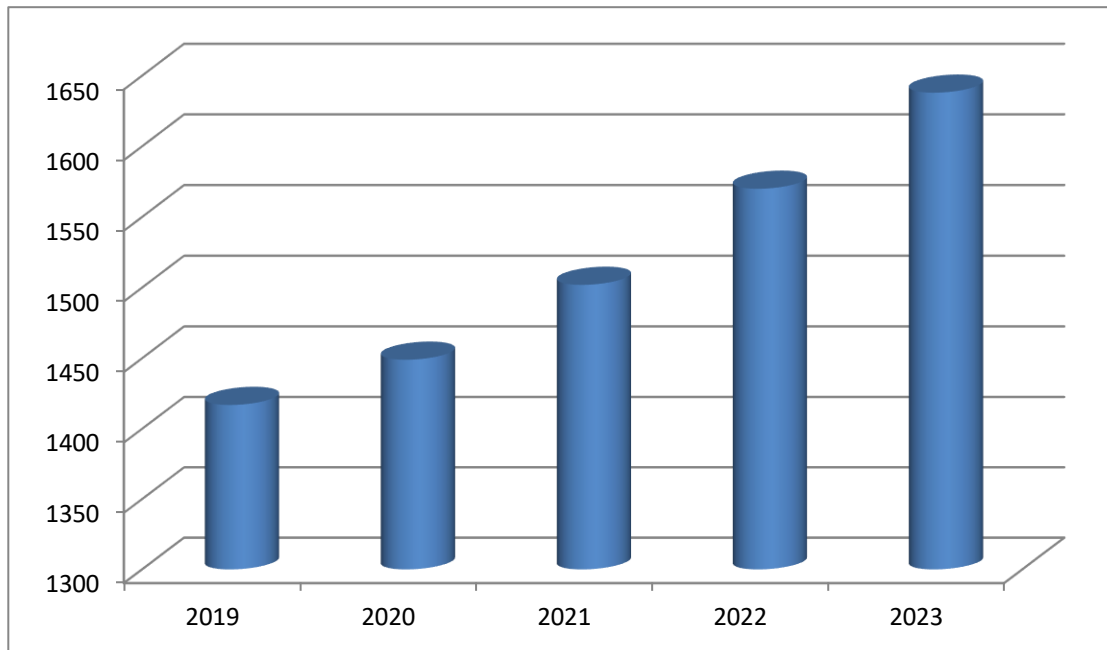
Notre étude axée spécifiquement sur les hôtels, notre analyse s'est limitée à l'examen de leur évolution, en excluant les autres catégories d'établissements hôteliers.

Tableau n° 10 : L'évolution des hôtels en Algérie

Année	2019	2020	2021	2022	2023
Nombre des hôtels	1417	1449	1502	1570	1 638

Source :(Ministère du tourisme algerie,)

Figure n° 14 : Evolution des hôtels



Source :élaboré par nos soins

Le nombre d'hôtels a connu une progression constante au cours des cinq années, passant de 1 417 hôtels en 2019 à 1 638 en 2023, soit une augmentation totale de 221 établissements, ce qui représente une croissance d'environ 15,6 % et pour la saison estivale 2024, 56 nouvelles ouvertures sont programmées, ce qui portera le parc hôtelier à environ 1 694unités.

Section 2 : Méthodologie, contexte et protocole de l'étude empirique

1. La position épistémologique :

1.1 Les fondements philosophiques de la recherche scientifique :

La position épistémologique, également appelée posture épistémologique, renvoie au cadre interprétatif à travers lequel un chercheur conçoit la production de connaissances. Elle constitue le socle philosophique qui oriente ses choix ontologiques (la nature de la réalité), épistémologiques (la manière de connaître cette réalité) et méthodologiques (les outils et démarches utilisés pour l'étudier).

Le terme est apparu au début du XXe siècle pour désigner une branche de la philosophie dédiée à l'analyse des théories de la connaissance. Par la suite, elle s'est institutionnalisée comme philosophie des sciences, l'épistémologie peut être définie comme une philosophie de la pratique scientifique, une "science des sciences" qui interroge les conditions de validité des savoirs théoriques (Wacheux, 1996, p. 38), elle ne se limite pas à une réflexion abstraite, mais s'impose comme une démarche incontournable pour tout chercheur souhaitant mener une recherche rigoureuse et légitime. En outre toute recherche conforme aux exigences scientifiques repose nécessairement sur une réflexion épistémologique explicite (Perret & Seville, 2003, p. 13).

L'épistémologie, au sens large, désigne l'étude critique de la connaissance scientifique elle s'interroge sur sa nature (qu'est-ce que savoir ?), sa construction (comment se forme-t-elle ?), Sa valeur épistémique (quelle est sa validité ?).

L'épistémologie ne se contente pas d'interroger les objets de connaissance, elle examine également les postulats, croyances et présupposés souvent implicites que le chercheur mobilise dans sa démarche. Elle explore les conditions dans lesquelles un individu peut être considéré comme sujet connaissant, et ce qu'il est possible, ou non, de connaître. Autrement dit, adopter une posture épistémologique revient à expliciter la vision du monde, les choix théoriques et les partis pris méthodologiques du chercheur. Cette posture influence non seulement la définition des objets de recherche, mais aussi l'interprétation des résultats, la légitimité des méthodes employées et la distance critique que le chercheur entretient avec son terrain ou ses données.

1.2 Les différents paradigmes épistémologiques en recherche :

Dans toute démarche scientifique, il est essentiel de définir un positionnement épistémologique afin de cadrer la production de connaissances, d'en garantir la validité, et de mieux comprendre les tensions entre différents courants théoriques.

Le débat entre les paradigmes épistémologiques s'articule autour de la scientificité des résultats produits et de la nature des connaissances mobilisées. En effet, chaque paradigme repose sur des postulats spécifiques qui influencent la manière de concevoir la réalité, d'acquérir le savoir et de construire une légitimité scientifique. Ci-dessous synthétise les paradigmes épistémologies les plus fréquemment utilisées dans les sciences de gestion :

- **Le paradigme positiviste :** Le positivisme, d'origine latine (*positus*), est un courant initié par Saint-Simon et formalisé par Auguste Comte, considéré comme l'un des premiers penseurs de cette approche. Le positivisme s'est d'abord imposé dans les sciences exactes, fondé sur une logique expérimentale et rationnelle visant à établir des lois générales à partir de faits observables et mesurables, ce paradigme repose sur cinq postulats fondamentaux (Le Moigne, 1990,p37):

- a) L'existence d'une réalité indépendante du sujet (postulat réaliste et ontologique) .
- b) Le déterminisme, c'est-à-dire l'idée que les phénomènes obéissent à des lois causales constantes
- c) L'objectivité, qui implique une séparation stricte entre le chercheur et l'objet étudié
- d) La rationalité logique, selon laquelle la connaissance scientifique repose sur des raisonnements formels et déductifs ;
- e) Le principe de moindre action, qui valorise la simplicité théorique comme critère de scientificité.

- **Le paradigme constructiviste :** Le constructivisme, est un paradigme qui émerge au XXe siècle en rupture avec l'objectivisme positiviste, il considère que la connaissance n'est pas un simple reflet de la réalité, mais une construction cognitive, produite à travers l'interaction entre le sujet et son environnement. Selon cette approche, la réalité n'est pas donnée en soi ; elle est interprétée, façonnée par des facteurs cognitifs, sociaux, historiques et culturels.

L'épistémologie constructiviste repose donc sur une logique interprétative, reconnaissant l'implication du chercheur dans le processus de connaissance.

- **Le paradigme interprétativiste :** ce paradigme, proche du constructivisme, met l'accent sur la compréhension du sens que les individus attribuent à leurs actions et à leur environnement.

Ce paradigme accorde la priorité à la réalité subjective des acteurs et s'inscrit dans une démarche compréhensive. Contrairement au positivisme, qui cherche des lois causales

universelles, l'interprétativisme s'attache à la signification des phénomènes sociaux, en reconnaissant leur dimension contextuelle et intersubjective.

L'objectif de ce paradigme n'est pas d'expliquer mais de comprendre les motivations, intentions et logiques d'action, telles qu'elles sont vécues par les individus.

1.3 Le paradigme approprié à la recherche :

Dans le champ des sciences humaines et sociales, il est fondamental d'articuler rigueur méthodologique et réflexion épistémologique. Chaque discipline élabore en effet ses propres questionnements relatifs à la nature et à la validité du savoir scientifique, à sa relation avec la connaissance profane, ainsi qu'aux spécificités de ses méthodes et finalités par rapport à d'autres champs du savoir.

En sciences des organisations, les recherches opposent fréquemment plusieurs paradigmes épistémologiques, parmi lesquels le positivisme demeure particulièrement influent. Ce choix méthodologique s'aligne avec les approches dominantes en sciences de gestion, comme le soulignent plusieurs auteurs , (Thietart, 2007, p. 91) « La posture positiviste est dominante dans la recherche en sciences de gestion, notamment dans les travaux qui s'appuient sur des données quantitatives et cherchent à établir des relations causales entre des variables. » ,(Royer & Zarlowski, 2014, p. 168)« Le paradigme positiviste reste très influent dans les sciences des organisations, notamment dans les études qui s'inscrivent dans une logique hypothético-déductive, visant la modélisation et la prédiction des comportements organisationnels. »

La spécification du cadre épistémologique de la recherche devrait être la première étape dans la définition du projet de recherche, dans la perspective d'avoir un guide de processus tout au long de la recherche nous avons essayé de bien comprendre les différentes hypothèses fondatrices des paradigmes épistémologiques de recherche les plus reconnus, afin de se positionner logiquement dans le paradigme le plus proche et adéquat à notre approche et nos valeurs et croyances vis-à-vis de la connaissance

Dans le cadre de notre étude, nous avons retenu une posture épistémologique positiviste, jugée pertinente au regard de notre objectif, qui consiste à mesurer, expliquer et généraliser les liens entre certaines variables organisationnelles. Ce positionnement s'inscrit dans une démarche hypothético-déductive, dans laquelle des hypothèses, issues d'un cadre théorique préalable, sont soumises à un test empirique à l'aide d'un protocole quantitatif rigoureux.

2 Un aperçu des approches déductive et inductive en recherche

Chapitre 3 : étude empirique

En recherche scientifique, deux grandes approches méthodologiques se distinguent : l'approche déductive et l'approche inductive. Chacune repose sur une logique de raisonnement propre et répond à des objectifs différents dans la construction du savoir.

La méthode déductive repose sur un raisonnement logique qui part de principes généraux ou de cadres théoriques établis, en vue de formuler des hypothèses testables et d'aboutir à des conclusions particulières. Cette démarche privilégie une structure rigoureuse où l'analyse théorique précède l'observation empirique, elle permet souvent de produire des données quantifiables et comparables, favorisant une meilleure compréhension des relations entre les variables étudiées.

À l'inverse, la méthode inductive se fonde sur l'observation empirique de faits singuliers pour ensuite élaborer des généralisations ou théories, elle part donc du terrain pour faire émerger les concepts, sans recourir initialement à un cadre théorique préétabli.

La démarche déductive se déploie généralement en plusieurs étapes une revue théorique approfondie, la formulation d'hypothèses, puis une vérification empirique structurée à travers des données recueillies sur le terrain. Cette méthode a également un caractère évolutif, dans la mesure où les hypothèses peuvent être ajustées à la lumière des résultats empiriques, assurant ainsi une actualisation permanente des connaissances.

Dans cette recherche, le choix de la démarche déductive découle logiquement de notre positionnement épistémologique positiviste. En effet, nous considérons que la relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance peut être mesurée objectivement à travers des indicateurs quantifiables. Cette logique, qui va du général (la théorie) vers le particulier (les données du terrain), s'inscrit pleinement dans une approche hypothético-déductive, caractéristique du paradigme positiviste, ce tableau ci-dessous résume la position épistémologique de la recherche

Tableau n° 11 : La position épistémologique de notre recherche

Étape	Question centrale	Choix effectué
1	Quelle est ma conception de la connaissance ?	Épistémologie : objectivité = positivisme

2	Quel est l'objectif de ma recherche ?	tester des hypothèses et mesurer
3	Quel type de données vais-je utiliser ?	Données quantitatives
4	Quelle est la démarche logique appropriée ?	Démarche déductive (du général au particulier)

Source : élaboré par nos soins

Section 3 : l'analyse de l'étude :

1. Méthode de collecte des données

Après avoir défini notre positionnement épistémologique, il est tout aussi essentiel d'adopter une posture méthodologique claire afin de structurer rigoureusement notre protocole de recherche. Ainsi, cette section est consacrée à la présentation de la méthodologie retenue ainsi que du protocole suivi tout au long de notre étude.

Dans le cadre d'une démarche scientifique rigoureuse, ces étapes se traduisent par (1) la formulation de la problématique sous forme d'une question de recherche visant à résoudre une problématique complexe, (2) le choix des modèles exploratoires appropriés (enquêtes, investigations, outils logiciels, etc.), et (3) la sélection d'une méthodologie adaptée, en vue de son application sur le terrain.

Dans cette perspective, nous avons adopté une démarche déductive, visant à tirer des conclusions suite à une approche quantitative qui base sur des données empiriques mesurables et objectivables afin de mesurer la relation de contribution entre le contrôle de gestion, considéré comme variable explicative, et sa capacité à favoriser la mise en place d'un système de gouvernance efficace, identifié comme variable à expliquer, au sein des hôtels en Algérie.

2. L'outil de recherche :

Pour collecter les données dans les délais impartis, nous avons utilisé un questionnaire structuré, comportant des questions fermées et semi-ouvertes. Ce type d'outil constitue un

instrument de mesure permettant de quantifier, comparer et analyser les réponses recueillies auprès d'un échantillon représentatif de la population ciblée.

Le questionnaire a été élaboré et diffusé à l'aide de la plateforme Microsoft Forms (Office 365), un outil en ligne facilité la diffusion du questionnaire via un lien direct ou une intégration dans une page web, tout en assurant la collecte des réponses en temps réel. De plus, l'outil offre des fonctionnalités intégrées de visualisation des résultats, sous forme de graphiques et de tableaux de bord interactifs, facilitant ainsi l'analyse préliminaire des données.

L'administration du questionnaire s'est faite selon une approche mixte par contact direct avec les répondants, mais aussi par voie numérique via des plateformes professionnelles telles que LinkedIn, ainsi que par courrier électronique. La période de collecte s'est déroulée sur une durée de cinq mois, allant d'avril à octobre 2025.

Notre questionnaire est structuré en trois grandes parties principales :

Partie 1 : Informations générales d'identification :

Cette première partie vise à recueillir des informations sur les caractéristiques de l'entreprise enquêtée ainsi que sur le profil de la personne interrogée. Les questions portent notamment sur : Le lieu d'implantation de l'entreprise ainsi le sexe et la fonction occupée par le répondant au sein de l'organisation et leur expérience.

Partie 2 : Pratiques du contrôle de gestion et système de gouvernance au niveau des hôtels :

Cette partie est subdivisée en deux axes :

Axe 1 : Pratiques du contrôle de gestion dans les établissements hôteliers (Questions 5 à 9) : Cet axe explore la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les hôtels, en s'intéressant aux points suivants :

- Les outils du contrôle de gestion utilisés
- Le rattachement de contrôle de gestion au sein de l'établissement
- Les types d'indicateurs retenus lors du pilotage
- Les finalités du pilotage de la performance

Axe 2 : Système de gouvernance en place dans les établissements hôteliers (Questions 10 à 16) : Cet axe vise à analyser :

- La nature du système de gouvernance adopté
- La finalité du système de contrôle interne au sein des hôtels

- Les pouvoirs constitutifs de la gouvernance

Partie 3 : Contribution du contrôle de gestion à l'activation de la gouvernance d'entreprise

La troisième partie est composée de quatre axes:

Axe 1 : Les rôles stratégique et communicationnel et du suivi du contrôle de gestion (Questions 17 à 28)

Axe 2 : La complémentarité entre le contrôle de gestion et les mécanismes interne de gouvernance (Questions 29 à 35) : Ce volet s'intéresse à la manière dont le contrôle de gestion s'articule avec les dispositifs de contrôle interne notamment l'audit interne, le contrôle interne, et le conseil d'administration.

Axe 3 : Le contrôle de gestion comme levier de coordination et de communication (Questions 36 à 39)

Axe 4 : Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation et son rôle dans l'activation du pouvoir exécutif de gouvernance (Questions 40 à 43): qui s'intéresse sur la mise en œuvre de la stratégie ainsi la réflexion stratégique et l'efficacité des dirigeants.

3. la taille de l'échantillon et la population de l'étude :

Pour déterminer la taille de l'échantillon, il est essentiel de délimiter avec précision la population de l'étude, soit l'ensemble des unités présentant les caractéristiques pertinentes à l'analyse. Cette étape permet de cadrer rigoureusement le champ de la recherche et d'en garantir la cohérence. Dans le cadre de notre investigation, la population étudiée est constituée de l'ensemble des cadres exécutant au niveau des hôtels situés dans les wilayas d'Oran, de Mostaganem, de Tlemcen et d'Aïn Témouchent. Ces wilayas forment le socle du pôle touristique Nord-Ouest (O.N-POT), tel que défini par le Schéma Directeur d'Aménagement Touristique (SDAT 2030).

- **La wilaya d'Oran :** constitue le noyau principal de ce pôle touristique, en raison de la richesse et de la diversité de son potentiel touristique. Elle se distingue notamment par son attractivité balnéaire, concentrée dans sa partie occidentale. En effet, les infrastructures touristiques se sont développées principalement au niveau du chef-lieu de wilaya. Le nombre d'établissements d'accueil y a presque doublé en moins d'une décennie, atteignant environ 165 structures, dont 126 hôtels. Ces derniers présentent

des standards de qualité en constante amélioration, à l'image des établissements emblématiques tels que l'hôtel Royal, le four point ou encore le Méridien.

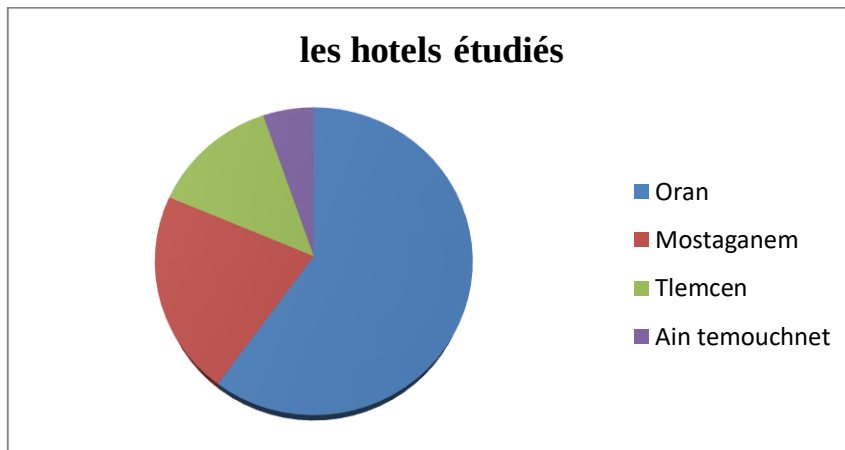
- **La wilaya de Mostaganem** : située au nord-ouest du territoire national, s'étend sur une superficie de 2 269 km². Elle bénéficie d'un cordon littoral important de 124 km, couvrant près de 27 043 hectares, ce qui lui confère une vocation balnéaire affirmée. Ce littoral constitue un atout majeur pour le développement touristique. Sur le plan de l'infrastructure d'accueil, la wilaya connaît une dynamique positive. En 2024, la capacité d'hébergement touristique a atteint 41 hôtels, totalisant environ 4 800 lits. Cette évolution témoigne d'un intérêt croissant pour la région et d'un effort d'investissement soutenu dans le secteur hôtelier, en anticipation des projets structurants inscrits dans la stratégie nationale de développement touristique.
- **La wilaya de Tlemcen** : deuxième grande ville de l'Oranie, se distingue par son riche héritage historique et culturel. Tlemcen se caractérise par un patrimoine architectural arabo-musulman exceptionnel, représentant à lui seul environ 70 % du patrimoine national classé dans cette catégorie. Son parc hôtelier composé de 60 établissements, représentant une capacité de 4 139 lits. Parmi les établissements les plus emblématiques, on peut citer les hôtels Zianides, Renaissance et Ibis
- **La wilaya d'Aïn Témouchent** : dispose d'un important potentiel touristique et constitue aujourd'hui une destination stratégique pour le développement de l'investissement dans ce secteur. Située à l'ouest du pays, Le littoral de la wilaya, long de 80 km, est jalonné de 18 plages aménagées et surveillées, Par ailleurs, la wilaya est dotée d'un patrimoine thermal remarquable, notamment à travers la station de Hammam Bouhadjar, réputée pour la qualité de ses eaux minérales naturelles aux vertus thérapeutiques. Sur le plan de l'hébergement, la wilaya compte aujourd'hui 37 hôtels, représentant une capacité d'accueil de plus de 5 200 lits, en plus d'une offre para-hôtelière diversifiée. Parmi ces infrastructures figurent plusieurs complexes hôteliers de qualité, notamment ceux implantés en bord de mer ou rattachés à des stations thermales, renforçant ainsi l'attractivité globale de la destination.

L'échantillon retenu constitue un sous-ensemble de cette population, sélectionné selon une méthode non probabiliste, en l'occurrence l'échantillonnage par convenance (ou échantillon intentionnel). Cette méthode repose sur un choix délibéré des unités enquêtées, opéré par la chercheuse en fonction des objectifs spécifiques de l'étude et de la pertinence des réponses attendues. Le principal critère de sélection retenu concerne la fonction des répondants au

sein des établissements : seuls les profils disposant d'une connaissance approfondie du fonctionnement interne ont été ciblés, notamment les contrôleurs de gestion, les directeurs généraux, les responsables financiers et les auditeurs internes.

Par ailleurs, plusieurs établissements initialement contactés ont été exclus de l'échantillon de l'étude, dans la mesure où ils ne recourent pas à un dispositif structuré de contrôle de gestion, se limitant à des pratiques comptables ordinaires. Pour garantir la crédibilité des données collectées et la pertinence analytique de l'étude, seuls les établissements démontrant un réel intérêt pour les pratiques de contrôle de gestion ont été retenus.

Figure 15 : la répartition de l'échantillon des hotels étudiés



Source : élaboré par nos soins

L'analyse des données révèle que la wilaya d'Oran se démarque comme le principal pôle de notre échantillon, avec une part significative de 60 %, suivie de Mostaganem (21,33 %), Tlemcen (13,33 %) et Aïn Témouchent (5,33 %).

Ainsi, un total de 170 questionnaires a été distribué dans le cadre de cette démarche. Ce type d'échantillonnage n'obéit pas à des règles mathématiques strictes de détermination de taille, mais repose sur l'appréciation du chercheur et l'adéquation avec les exigences de validité de la recherche. Au terme de la phase de collecte, 144 questionnaires ont été retournés, parmi lesquels 9 ont été écartés en raison de leur remplissage incomplet. L'échantillon final exploitable pour l'analyse statistique se compose donc de 135 questionnaires valides, formant une base solide pour le traitement des données et l'interprétation des résultats.

4 Les méthodes statistiques utilisées pour l'analyse des données

L'analyse de notre outil de recherche a été conduite selon deux méthodes complémentaires. Dans une première étape, les données relatives aux pratiques du contrôle de gestion et au système de gouvernance au sein des hôtels ont été traitées à l'aide de l'analyse des fréquences et des pourcentages, afin de dégager une vue d'ensemble descriptive sur les réponses recueillies.

La seconde partie du questionnaire, composée de questions fermées, a été analysée à l'aide de l'échelle de Likert à cinq points, l'un des instruments les plus couramment utilisés en sciences de gestion et en sciences financières. Cette échelle permet de mesurer les opinions, attitudes et perceptions des répondants en s'appuyant sur une évaluation subjective des affirmations proposées. Les réponses sont réparties sur cinq niveaux d'accord, comme présenté dans le tableau ci-dessous :

Tableau n°12 : Degrés de l'échelle de Likert à cinq points

Réponse	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
Note attribuée	5	4	3	2	1

Source : élaboré par nos soins

Après la phase de collecte, les questionnaires ont été classés, saisis et analysés à l'aide du logiciel SPSS (Statistical Package for the Social Sciences, version 26). Ce traitement avait pour objectif principal de répondre aux questions de recherche et de tester les hypothèses formulées, en s'appuyant sur des méthodes statistiques descriptives et analytiques :

- **Le coefficient de corrélation de Pearson :** pour mesurer la validité des items, des dimensions et des axes du questionnaire.
- **Le coefficient alpha de Cronbach :** pour vérifier la cohérence interne des items du questionnaire.
- **Le test de Kolmogorov-Smirnov :** pour vérifier si les données de l'étude suivent une distribution normale ou non, en vue de choisir entre les tests paramétriques ou non paramétriques.

- **Les fréquences et les pourcentages** : pour décrire les caractéristiques de l'échantillon de l'étude.
- **Les moyennes arithmétiques et les écarts-types** : qui sont des mesures de tendance centrale, afin de déterminer le degré d'adhésion ou de rejet des participants à chaque item des variables de l'étude, ainsi que le niveau d'application des items du questionnaire et la dispersion des réponses autour de leur moyenne.
- **L'analyse de régression simple** pour tester les hypothèses.

4.1 Test Fiabilité du l'outil de recherche :

Afin d'évaluer la qualité psychométrique du questionnaire, une étude préliminaire a été menée dans le but de vérifier la solidité de la construction de l'outil avant sa version finale. Cette phase exploratoire a permis aux chercheurs d'identifier les éventuelles faiblesses du questionnaire, ainsi que le degré de clarté des items pour les répondants. Elle est considérée comme une étude non officielle, car elle s'inscrit encore dans une démarche expérimentale susceptible de faire l'objet d'ajustements.

Cette étude a été réalisée auprès d'un groupe d'individus appartenant à la population cible, présentant les mêmes caractéristiques que l'échantillon principal. Après la formulation initiale du questionnaire, celui-ci a été administré à un échantillon exploratoire composé de 29 personnes. Les réponses obtenues ont ensuite été soumises à deux techniques complémentaires d'analyse.

D'une part, la fiabilité globale du questionnaire a été évaluée à l'aide du coefficient alpha de Cronbach, qui permet de mesurer la cohérence interne entre les items d'un même construit afin d'avoir une estimation du degré de fidélité de l'échelle utilisée. La valeur de l'alpha de Cronbach varie entre 0 et 1, et son interprétation repose sur les seuils suivants :

- Un $\alpha \geq 0,70$ est jugé acceptable ;
- Un $\alpha \geq 0,80$ est considéré comme bon ;
- Un $\alpha > 0,90$ peut indiquer une redondance entre les items.

Ces résultats permettent ainsi de s'assurer que les items du questionnaire sont suffisamment homogènes pour mesurer de manière fiable les dimensions étudiées.

Tableau n°13 : Test Fiabilité alpha de Cronbach.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,785	27

Source : élaboré par nos soins a l'aide de SPSS

Le tableau présente le coefficient Alpha de Cronbach obtenu pour l'ensemble des items du questionnaire, Le coefficient d'Alpha est égal à 0,785, ce qui indique une très bonne cohérence interne entre les items de l'échelle et la fiabilité globale de l'outil de mesure. Il est donc possible de s'appuyer sur cet instrument pour interpréter les données recueillies avec un niveau de confiance satisfaisant.

4.2 Test la validité :

D'autre part, pour évaluer la validité interne de chaque dimension du questionnaire, nous avons calculé le coefficient de corrélation de Pearson entre chaque item et le score total de la dimension à laquelle il appartient afin de vérifier dans quelle mesure chaque item contribue à la mesure du construit sous-jacent.

Tableau n°14 : Le test de validité des items des variables X1,Y1

La variable X1	Q17	Q18	Q19	Q20
Corrélation de Pearson	0,619**	0,417*	0,360*	0,439*
Sig.(bilatérale)	0,000	0,024	0,054	0,017

La variable Y1	Q29	Q30	Q31	Q32	Q33	Q34	Q35
Corrélation de Pearson	0,422*	0,522**	0,558**	0,258**	0,527**	0,367*	0,527**
Sig.(bilatérale)	0,022	0,004	0,002	0,003	0,002	0,049	0,002

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). **. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

source : élaboré par nos soin a laide de SPSS26

L'analyse des corrélations entre les items de cet axe révèle des relations positives et statistiquement significatives avec plusieurs autres items Plus précisément

Chapitre 3 : étude empirique

- Les coefficients de corrélation de Pearson varient entre 0,258 et 0,619, ce qui indique un niveau d'association modéré à fort entre les différentes variables.
- Les corrélations signalées par un astérisque (*) (significatives au seuil de 0,05) et deux astérisques (**) (significatives au seuil de 0,01) confirment la significativité statistique de ces relations, renforçant ainsi la validité convergente des items.
- L'ensemble des valeurs de significativité bilatérale (Sig.) est inférieur à 0,05, ce qui témoigne de la robustesse statistique des liens observés.
- Le coefficient de corrélation de Pearson global pour cet axe a été estimé à 0,456, traduisant une corrélation modérée entre les items, avec un niveau de signification acceptable ($p < 0,05$).

Tableau n°15 : Le test de validité des items de variable X2 ,Y2

La variable X2	Q21	Q22	Q23	Q24
Corrélation de Pearson	0,370*	0,482**	0,512**	0,465*
Sig. (bilatérale)	0,048	0,008	0,004	0,011

La variable Y2	Q36	Q37	Q38	Q39
Corrélation de Pearson	0,546**	0,573**	0,360**	0,509**
Sig. (bilatérale)	0,002	0,003	0,009	0,002

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). **. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

source : élaboré par nos soins à l'aide de SPSS26

Les résultats obtenus indiquent que :

- Les coefficients de corrélation de Pearson varient entre 0,360 et 0,573, ce qui reflète des corrélations d'intensité modérée à forte.
- L'ensemble des corrélations observées est positif, ce qui suggère l'existence d'une relation directe entre les différentes variables.
- Les valeurs de signification bilatérale (p-values) sont toutes inférieures à 0,05, ce qui confirme la significativité statistique des corrélations relevées.
- Le coefficient global de corrélation de Pearson pour cet axe a été estimé à 0,477, ce qui indique une cohérence interne satisfaisante entre les items, renforçant ainsi la solidité structurelle du questionnaire utilisé dans cette étude.

Tableau n°16 : Le test de validité des items des variables X3 ,Y3

La variable X3	Q25	Q26	Q27	Q28
Corrélation de Pearson	0,462*	0,496**	0,551**	0,417*
Sig. (bilatérale)	0,012	0,006	0,002	0,024

La variable Y3	Q40	Q41	Q42	Q43
Corrélation de Pearson	0,702**	0,410*	0,522**	0,337**
Sig. (bilatérale)	0,000	0,026	0,004	0,000

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). **. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

source : élaboré par nos soins à l'aide de SPSS26

Le tableau ci-dessus présente les coefficients de corrélation de Pearson calculés entre l'ensemble des variables, dans le but d'évaluer la cohérence interne et la validité convergente de l'outil de mesure utilisé.

- Les valeurs des coefficients s'échelonnent entre 0,337 et 0,702, ce qui correspond à des corrélations modérées à fortes
- Toutes les corrélations sont positives, ce qui indique des relations directes entre les variables
- Des corrélations modérées et significatives au seuil de 5 % ($p < 0,05$) ont été observées avec : $r = 0,462$, $r = 0,417$, $r = 0,410$
- Des corrélations fortes et hautement significatives au seuil de 1 % ($p < 0,01$) apparaissent avec : $r = 0,496$, $r = 0,551$, $r = 0,522$, $r = 0,377$ et surtout $r = 0,702$ ($p = 0,000$), qui reflète une corrélation très élevée, probablement en lien avec un item ou une dimension centrale appartenant au même construit conceptuel.

Ces résultats suggèrent que Les question de ce test solidement ancré dans sa structure conceptuelle et qu'il entretient des relations significatives et cohérentes avec les autres dimensions du questionnaire. Le coefficient global de corrélation de Pearson pour cet axe a été estimé à 0,487, ce qui confirme une cohérence interne satisfaisante.

En somme le recours combiné à ces deux méthodes nous a permis d'assurer à la fois la fiabilité et la validité conceptuelle des mesures utilisées dans cette étude

4.3 Test de normalité de l'échantillon:

Dans le but de vérifier la normalité de l'échantillon, nous avons soumis les données des individus ainsi que leurs réponses aux différentes variables étudiées à un test statistique. Cette démarche vise à déterminer si les données suivent une distribution normale ou une autre forme de distribution probabiliste.

Pour ce faire, nous avons eu recours au test de Kolmogorov-Smirnov, qui permet notamment d'évaluer la normalité et les résultats obtenus sont présentés comme suit :

Tableau n°17 : le test de normalité

	Test Kolmogorov-Smirnov	
	sig	statistics
Axe 1	0.160	0.060
Axe 2	0,156	0,064
Axe 3	0.200	0.048
Axe 4	0.117	0.072

Source :élaboré par nos soins a l'aide de SPSS26

À la lumière du tableau ci-dessus, il ressort que le niveau de signification (Sig) est de 0.160 pour les données relatives aux réponses de l'échantillon concernant les items du premier axe : les rôles de contrôle stratégique et communicationnel de contrôle de gestion , par ailleurs le niveau de signification (Sig.) de axe 2 la complémentarité entre le contrôle de gestion et les mécanismes de contrôle interne égale a 0,156 ce niveau est supérieur au seuil de 0,05. De même, pour le troisième axe, la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la coordination et de la communication, le niveau de signification est de 0,200, ce qui reste également supérieur à 0,05. Enfin, pour le dernier axe, le contrôle de gestion comme levier essentiel d'activation du pouvoir exécutif de la gouvernance, les données présentent un niveau de signification de 0.117supérieur à 0,05.

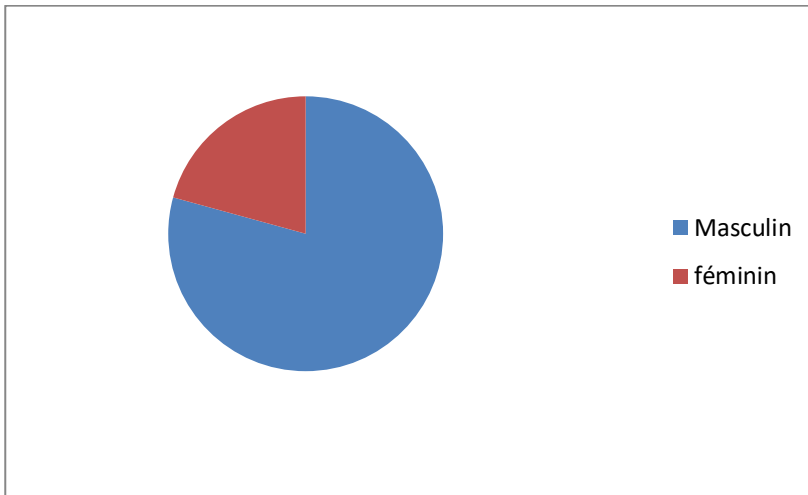
Ces résultats indiquent que les données des réponses des individus de l'échantillon suivent une distribution normale sur l'ensemble des items du questionnaire. Par conséquent, dans le cadre de cette étude, nous recourons aux outils statistiques paramétriques descriptifs, pour analyser les réponses et les opinions des individus de l'échantillon, ainsi que pour tester les hypothèses formulées.

Section 4 : Résultat et discussion :

Dans cette section nous présentons les résultats relatifs au système de contrôle de gestion et ses outils au sein des hôtels ainsi que le système de la gouvernance adopté ses mécanismes et sa nature au niveau des hôtelier par ailleurs les résultats ont été exposé a travers des pourcentages et des fréquences

1 Profil des répondants :

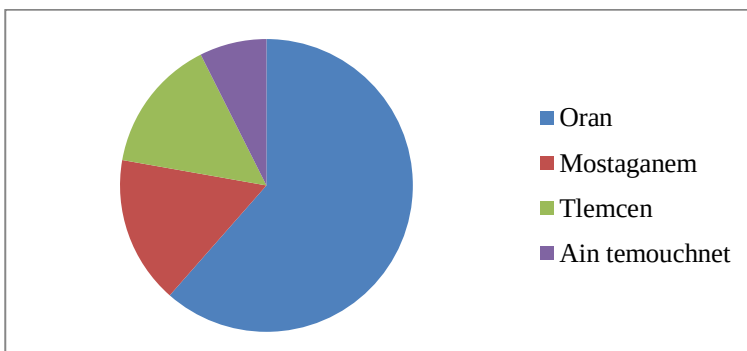
Figure n° 16 : La répartition de l'échantillon selon le sexe



Source :élaboré par nos soins

L'échantillon analysé est composée d'une prépondérance masculine marquée : 79,25 % des répondants sont des hommes, contre 20,75 % de femmes.

Figure n°17 : La répartition de l'échantillon selon la wilaya

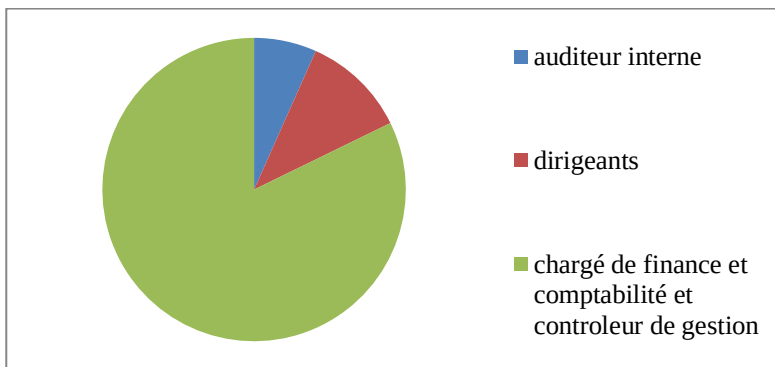


Source :élaboré par nos soins

L'échantillon étudié révèle une forte concentration géographique des répondants dans la wilaya d'Oran, qui représente 61,48 % de l'ensemble des participants. Cette prédominance peut s'expliquer par l'importance touristique de la région, qui joue un rôle central dans le développement du secteur au niveau national. Les autres wilayas sont représentées de manière plus restreinte : Mostaganem (16,29 %) occupe la deuxième position avec 14 ,81 %, Tlemcen suivie de et Aïn Témouchent (7,40 %).

Cette répartition soulève la question de la représentativité territoriale de l'échantillon, dans la mesure où les quatre wilayas concernées constituent le socle du Pôle Touristique Nord-Ouest (O.N-POT)

Figure n° 18 : La répartition de l'échantillon selon la fonction

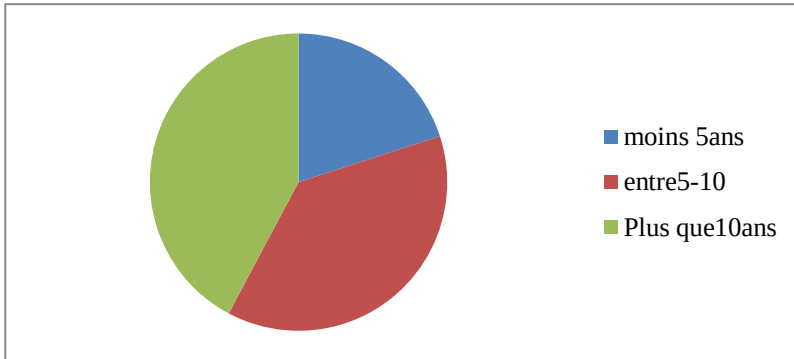


Source :élaboré par nos soins

La répartition fonctionnelle des répondants met en évidence une dominance notable des Cadres financiers et comptables les contrôleurs de gestion, qui représentent 82,22 % de l'échantillon contribuant à une lecture opérationnelle des flux et des processus financiers.

Par ailleurs, les dirigeants représentent 11,11 % des participants et apportent une perspective complémentaire, notamment au niveau stratégique impliqué dans la gouvernance globale. Enfin, les auditeurs internes ne représentent que 6,66% des répondants, mais leur contribution reste précieuse en tant que gestion des risques et conformité réglementaire.

Figure n° 19 : La répartition de l'échantillon selon l'expérience

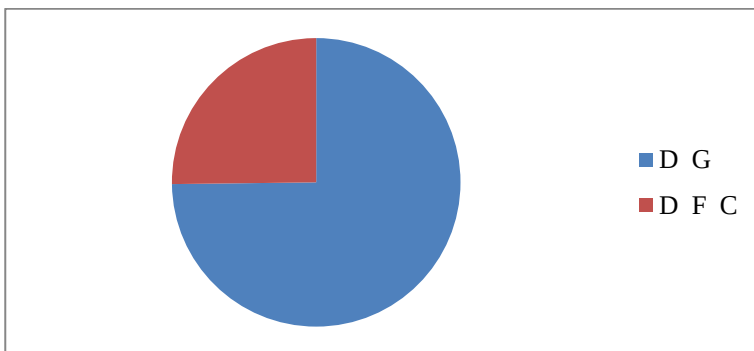


Source :élaboré par nos soins

L'analyse de l'ancienneté professionnelle des répondants montre une forte présence de profils expérimentés : 42,22 % des participants justifient d'une ancienneté supérieure à 10 ans, tandis que 37,78 % disposent d'une expérience comprise entre 5 et 10 ans. Donc, près de 80 % de l'échantillon bénéficie d'une expérience significative, ce qui renforce la fiabilité des réponses recueillies. En revanche, les professionnels ayant moins de 5 ans d'expérience ne représentent que 20 %, ce qui suggère une faible contribution des profils juniors. Cette structure d'ancienneté confère à l'étude une vision ancrée dans la pratique, portée par des acteurs ayant une bonne connaissance des mécanismes organisationnels.

2 Contrôle de Gestion et gouvernance d'entreprise des hôtels

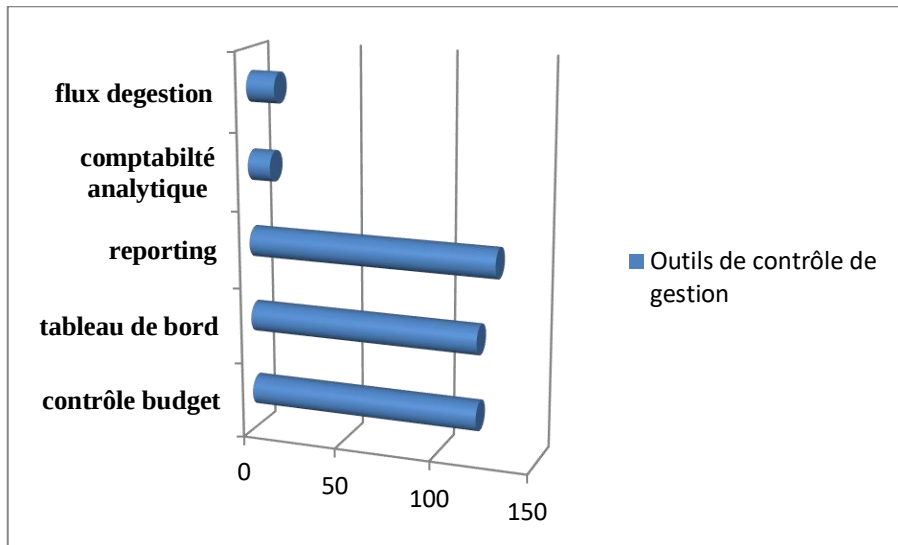
Figure n°20 : Le rattachement organisationnel du contrôle de gestion



Source :élaboré par nos soins

Ce résultat montre que, dans la majorité des cas, la fonction de contrôle de gestion est directement rattachée à la direction générale (75.81 %). Ce positionnement hiérarchique témoigne de l'importance stratégique accordée au contrôle de gestion dans les hôtels. 25.19 % des cas indiquent un rattachement du contrôle de gestion à la fonction financière, ce qui reflète une vision plus traditionnelle et techniciste de cette fonction.

Figure n°21 : les outils de contrôle de gestion utilisé au niveau des hôtels

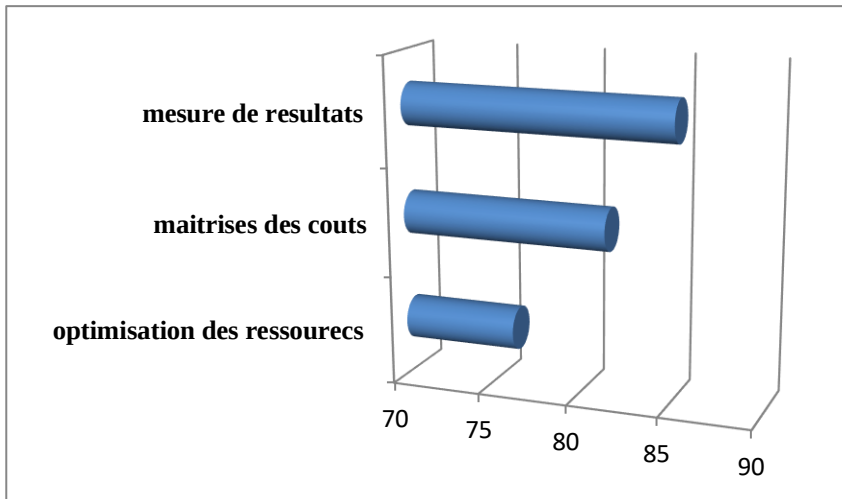


Source :élaboré par nos soin

Ce tableau révèle que les établissements hôteliers sont globalement bien structurés en matière de pilotage global, notamment grâce à une forte utilisation des outils tels que le reporting (95,55 %), le contrôle budgétaire (88,88 %) et le tableau de bord (88,88 %). Le reporting, en particulier, apparaît comme l'outil le plus mobilisé, traduisant une culture bien ancrée de communication interne et de suivi des performances. Le recours intensif au budget et au tableau de bord témoigne, quant à lui, d'une démarche proactive de planification, de coordination et d'évaluation stratégique.

En revanche, les flux de gestion (11,11 %) et la comptabilité analytique (8,88 %) marqué par le cadre de gestion en full catering (cout complet)

Figure n°22 : Les missions de contrôle de gestion au sein des hôtels

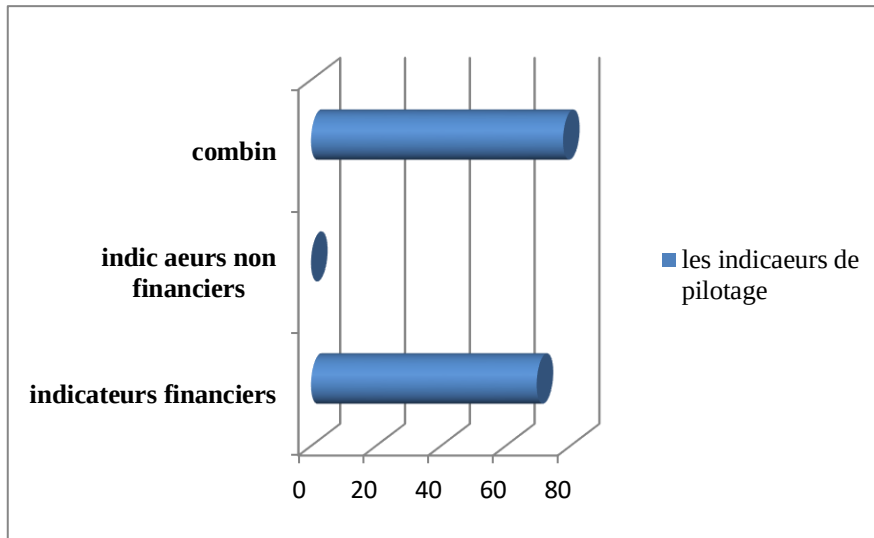


Source Préparé par nos soins

Cette question permet de mettre en évidence la finalité dominante du contrôle de gestion dans le secteur hôtelier. Les résultats révèlent une proximité notable entre les trois dimensions 85,18 % des répondants soulignent la mesure des résultats, 81,48 % insistent sur la maîtrise des coûts, 76,29 % mettent en avant l'optimisation des ressources.

Ces réponses montrent que les hôtels mobilisent le contrôle de gestion de façon globale et équilibrée. En effet ils affectent intensivement des ressources humaines (personnel d'accueil, entretien, restauration) et matérielles (chambres, équipements, énergie) de manière optimale afin de maximiser la satisfaction client tout en réduisant le gaspillage. Ils cherchent également à ajuster les charges en fonction du taux d'occupation et à éviter les dérives de coûts, garantissant ainsi une meilleure rentabilité.

Figure n°23 : Les indicateurs du pilotage adoptés au sein des hôtels

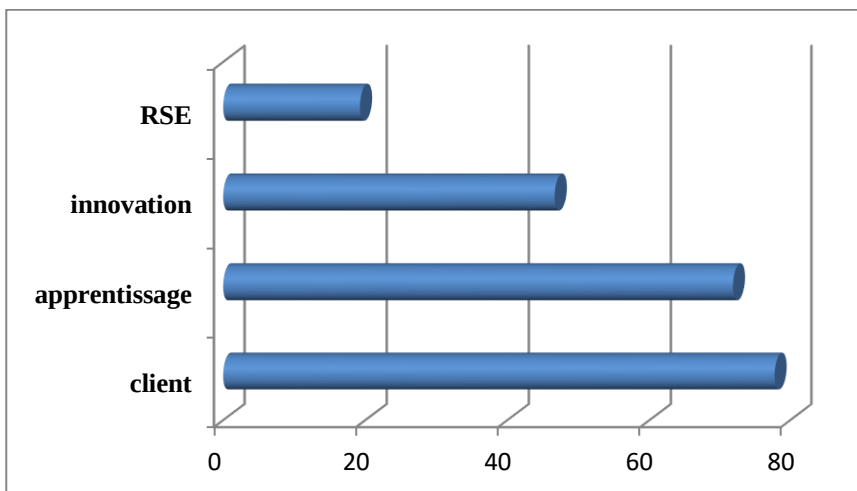


Source :élaboré par nos soins

Les hôtels recourent largement à des indicateurs financiers (69,62 %), ces indicateurs présentent l'avantage d'être simples à suivre, largement compris et directement liés à la rentabilité.

Toutefois, la performance hôtelière ne peut se limiter à une lecture purement financière. C'est pourquoi la majorité des établissements intègrent également des indicateurs non financiers (77,77 %) En revanche, il est constaté que les hôtels utilisent rarement des indicateurs non financiers de manière isolée ils sont le plus souvent combinés aux indicateurs financiers pour compléter la vision financière et permettent une évaluation plus globale et équilibrée de la performance.

Figure n°24: le pilotage multidimensionnel des hôtels



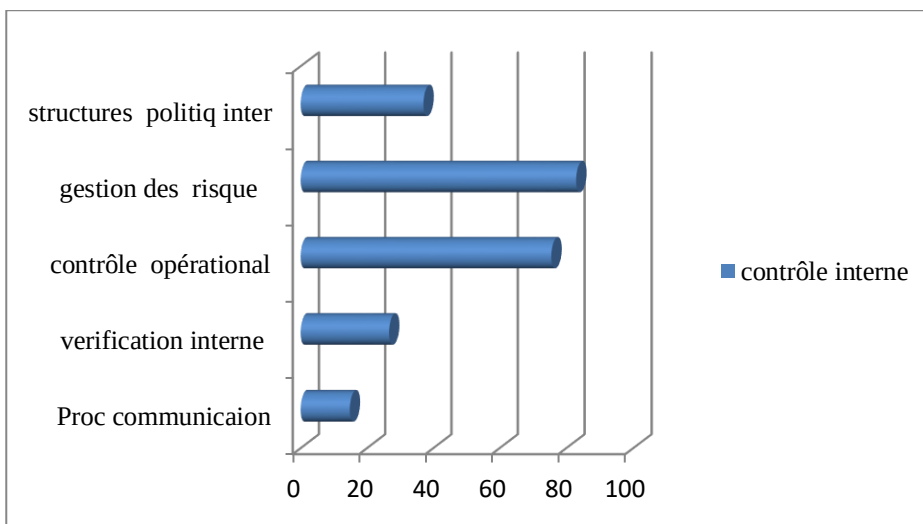
Source : élaboré par nos soins

Les résultats montrent que l'aspect client constitue l'indicateur le plus fortement utilisé (77,77 %) cela traduit l'importance accordée par les hôtels à la satisfaction et à la fidélisation des clients, ainsi qu'à la compréhension de leurs besoins. Cette orientation s'explique par la spécificité même du secteur hôtelier, où la satisfaction client reste l'objectif prioritaire, notamment à travers le suivi de la satisfaction et le traitement des réclamations.

Ensuite, les données révèlent que l'apprentissage (71,85 %) représente également une priorité et considérée comme un levier de performance favorisant le développement des compétences, la qualité du service et la réactivité du personnel face aux attentes des clients. Cela renvoie à des indicateurs relatifs à la gestion des compétences et à la professionnalisation des équipes.

Par ailleurs, l'innovation et la créativité (46,66 %), bien que moins présentes, apparaissent comme une dimension non négligeable. Les hôtels cherchent à se différencier par la création de valeur à travers de nouvelles offres. Enfin, la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) atteint 19,25 %, principalement via la gestion des déchets et l'utilisation d'équipements technologiques économes en énergie (ex. LED). Bien que ce pourcentage reste relativement faible, il traduit une prise de conscience progressive des enjeux environnementaux et durables dans l'hôtellerie.

Figure n° 25 : la structure de contrôle interne au niveau des hôtels



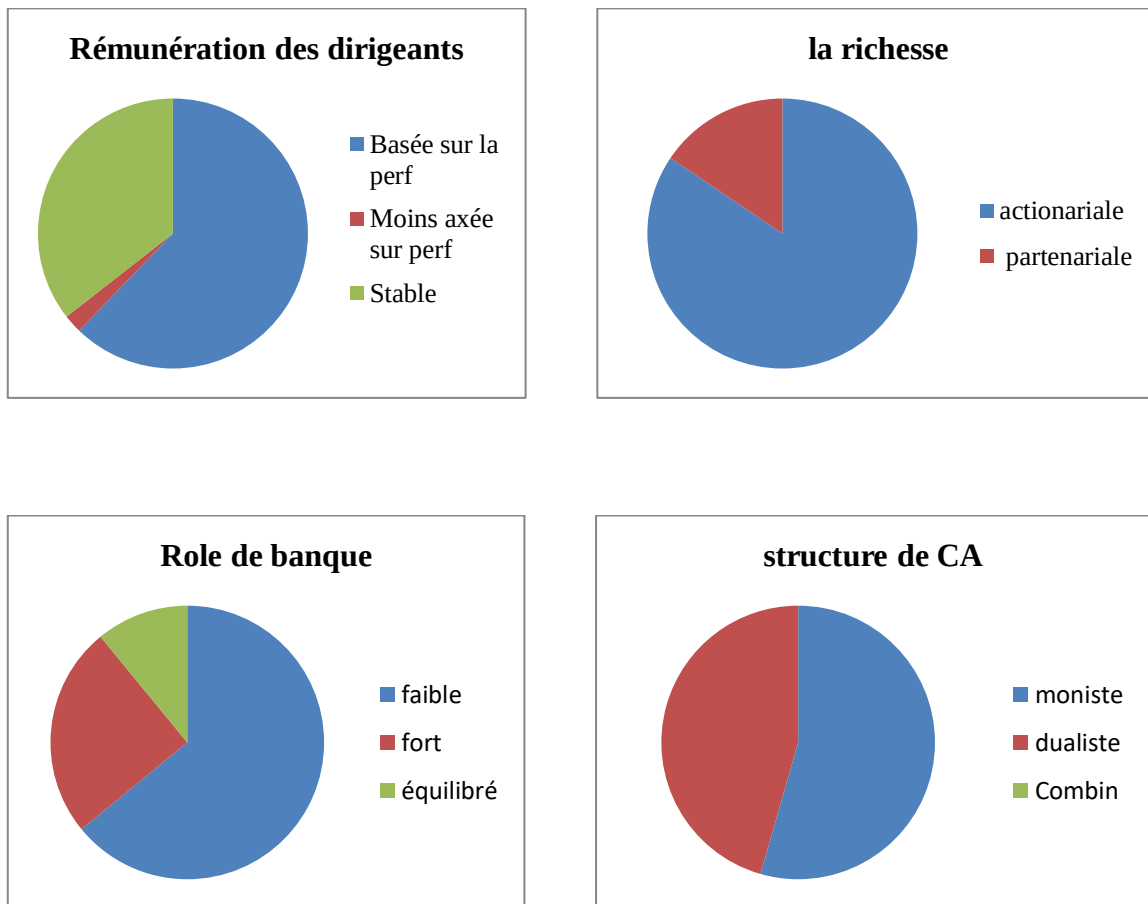
Source : élaboré par nos soins

En ce qui concerne les outils de contrôle interne déployés au sein des organisations, ils se différencient d'une organisation à l'autre. Les interlocuteurs en nous ont indiqué que La

constitution du système de contrôle interne dans les hôtels repose principalement sur la gestion des risques (82,96 %) et le contrôle opérationnel (75,55 %), qui apparaissent comme les dimensions les plus développées. Cela traduit une forte attention portée à la maîtrise des activités quotidiennes et à l'anticipation des risques.

les structures organisationnelles et politiques internes (37,03 %) occupent une position intermédiaire a travers une grille des tâches décrivant les tâches incombant à chaque collaborateur au sein de l'hôtel, de même, l'audit interne (26,66 %) demeure relativement faible, suggérant soit un manque de dispositifs formalisés, soit une perception réduite de son importance. En revanche, La communication interne (14,81 %) constitue la composante la moins développée, révélant une base organisationnelle encore insuffisamment consolidée.

Figure n°26 : Le système de la gouvernance au sein des hôtels



Source : élaboré par nos soins

Les résultats obtenus sont traduit dans le tableau suivant :

Tableau n° 18 : Le système de gouvernance adopté aux hôtels

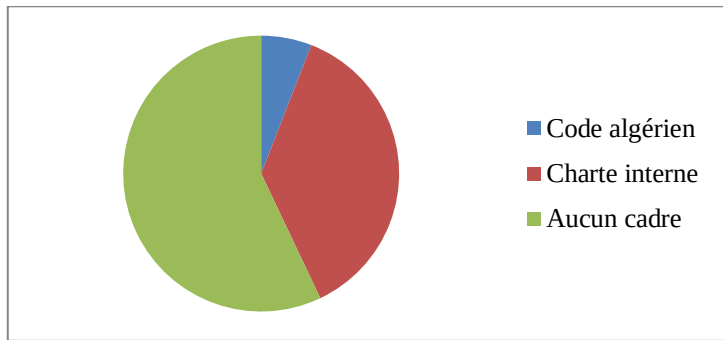
Dimension de gouvernance	Système orienté marché (Anglo-saxon)	Système orienté réseau (Allemand, Japonais)	Système hybride (Latin)
Rémunération des dirigeants	62,22 % – Basée sur la performance	2,22 % – Moins axée sur la performance	35,55 % – Stable, peu variable
Creation de valeur	84,44 % – Maximiser la richesse des actionnaires	15,55 % – Relations équilibrées avec les parties prenantes	Objectifs combinés
Rôle des banques	42,22 % – Faible, participation limitée	22,22 % – Banques influentes, parfois actionnaires	35,55 % – Rôle équilibre banque et actionnaire.
Constitution de CA	moniste, 54.44%	dualiste 45.55%	combinaison

Source : élaboré par nos soins

Ce tableau révèle une préférence marquée pour le modèle anglo-saxon au niveau des établissements hôteliers, fortement dominant dans les réponses

- la rémunération des dirigeants basés sur la performance ce modèle repose sur une logique actionnariale.
- Une création de valeur fortement liée à la création de valeur pour l'actionnaire et juste 15,55 % pour la valeur partenariale
- Le rôle des banques y est marginal avec un pourcentage de 42,22 % bien que 35,55 % des réponses révèle un rôle équilibré entre la banque et le propriétaire
- Une composition moniste du conseil d'administration , sans répartition des fonctions entre Directeur Général et Président du Conseil d'Administration 54.44% , a côté de ce modèle, on observe également l'existence d'une structure dualiste, articulée autour du Directoire et du Conseil de Surveillance mais, ce cumul est généralement perçu comme un frein majeur à l'efficacité du contrôle exercé par le conseil d'administration a l'inverse, la séparation des fonctions favorise une gouvernance plus équilibrée.

Figure n°27 : Le cadre des bonnes pratiques de gouvernance

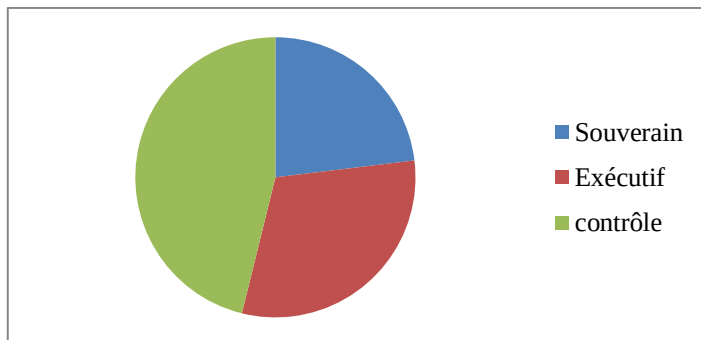


Source : élaboré par nos soins

Les résultats du tableau révèlent une absence notable dans les bonnes pratiques de gouvernance adoptées par les hôtels, que soit l'adoption d'une charte interne, le recours au code algérien de bonne gouvernance, nous constatons un faible recours des entreprises au charte interne avec un taux de 37,03 %, ce qui suggère une faible volonté de formaliser les mécanismes internes de gestion et de contrôle

En revanche, seuls 5,92 % des répondants affirment se référer au code algérien de bonne gouvernance, ce qui traduit une adoption encore marginale des cadres nationaux officiels.

Figure n°28 : les Pouvoirs constitutifs de la gouvernance au sein des hôtels



Source :élaboré par nos soins

Les résultats montrent que la gouvernance des hôtels est majoritairement exercée à travers des mécanismes de suivi, de contrôle et d'évaluation (66,66 %) ; cela témoigne d'une forte orientation vers la performance, la reddition de comptes et la surveillance continue des actions managériales. Cette dimension est essentielle pour limiter les dérives, renforcer la discipline stratégique et assurer l'efficacité dans l'allocation des ressources. puis par l'autorité du Pouvoir exécutif délégué (44,44 %) que s'est traduit par la délégation des responsabilités aux dirigeants, ce qui reflète une gouvernance relativement centralisée, mais

avec une certaine autonomie accordée à l'équipe dirigeante. Le plus faible taux concerne l'exercice du pouvoir souverain des actionnaires (33,33 %), notamment à travers la nomination, l'élection des dirigeants et la validation régulière de leur exécution.

3 Présentation des résultats des variables de l'étude :

Les variables de l'étude ont été évaluées à l'aide de l'échelle de Likert à cinq points (1 – 5), telle qu'il est montré dans le tableau ci après :

Tableau n°19 : Échelle de Likert pour juger les réponses

Catégories de la moyenne arithmétique	Degrés d'accord
[1 – 1,80 [	Tout à fait en désaccord
] 1,81 – 2,60]	En désaccord
] 2,61 – 3,40 [	Neutre
] 3,41 – 4,20]	D'accord
] 4,21 – 5 [	Tout à fait d'accord

Source: (sekaran & Bougie, 2017)

3.1 L'évaluation du rôle de contrôle stratégique et communicationnel au contrôle de gestion :

Tableau n°20 : Mesure du rôle de contrôle et de suivi de contrôle de gestion

	Q17	Q18	Q19	Q20
N Valide	135	135	135	135
Moyenne	4,1678	3,315	1,8417	3,3466
Ecart type	1,18835	2,51808	1,28345	1,30618
	Accord	Accord	Désaccord	Accord
Degrée d'importance	1	3	4	2

Source : élaboré par nos soins à travers SPSS26

Les résultats portent sur la perception du rôle de contrôle exercé par le système de contrôle de gestion, dans l'ensemble, les répondants s'accordent à considérer ce système comme un outil permettant un suivi rigoureux des coûts et des performances (moyenne de 4,16, écart-

type de 1,18), ce qui traduit une compréhension partagée de sa vocation principale. Ce système s'appuie avant tout sur des instruments de mesure et de suivi des performances, alignés sur des objectifs quantitatifs prédéfinis.

Concernant la perception du contrôle de gestion comme un outil principalement centré sur la vérification financière, les résultats révèlent un accord (moyenne de 3,31, écart-type élevé de 2,51). Cela indique que, le contrôle de gestion occupe une place importante dans le suivi financier, considéré comme un élément essentiel du système de pilotage et d'évaluation.

En revanche, la question relative au rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation individuelle obtient une moyenne faible (1,84), ce qui montre que cette dimension est peu reconnue. Ces résultats suggèrent que le contrôle de gestion n'est pas perçu comme un outil de contrôle comportemental, mais plutôt comme un mécanisme centré sur le suivi des résultats attendus et la réalisation des objectifs. Cela se confirme dans la dernière affirmation, selon laquelle le système de contrôle de gestion sert à prévenir les dérives par rapport aux objectifs, avec un accord modéré (moyenne de 3,34), traduisant une certaine reconnaissance de cette fonction de régulation pour l'atteinte des objectifs.

Tableau n°21 : Mesure du rôle communicationnel du contrôle de gestion

	Q21	Q22	Q23	Q24
N Valide	135	135	135	135
Moyenne	3,2696	3,4345	3,5328	3,3762
Ecart type	1,40036	1,40004	1,46292	1,46829
	indifférent	Accord	Accord	Accord
Degré d'importance	4	2	1	3

Source :élaboré par nos soin a travers SPSS26

Avec une moyenne de 3,26 et un écart-type de 1,40, les résultats montrent que les répondants reconnaissent le rôle rétrospectif du contrôle de gestion. Celui-ci fournit en effet des informations a posteriori, en analysant les écarts entre les résultats obtenus et les objectifs fixés, ce qui constitue une base solide pour réorienter les actions et améliorer les performances futures.

Bien que la question « Le contrôle de gestion fournit des informations financières et non financières au moment opportun » révèle une moyenne de 3,43 (écart-type = 1,40), les

répondants estiment que le contrôle de gestion offre un contenu informationnel varié et diffusé en temps utile, grâce à des données synthétiques et opportunes.

Par ailleurs, la moyenne de 3,53 obtenue pour la troisième question montre que les répondants jugent favorablement le fait que les informations produites par le contrôleur de gestion permettent d'assurer une vision claire de la performance de l'entreprise. Ces informations constituent un point récurrent et prioritaire à l'ordre du jour des plus hauts niveaux de direction et donnent lieu à des interprétations et discussions lors des réunions.

Le résultat indiquant que « Le contrôle de gestion fournit des informations prévisibles » (moyenne = 3,37 ; écart-type = 1,46) suggère que le contrôle de gestion produit également des informations à caractère anticipatif ou prospectif.

Tableau n°22 : Mesure du rôle stratégique du contrôle de gestion

	Q25	Q26	Q27	Q28
N Valide	135	135	135	135
Moyenne	3,8733	4,0083	4,044	3,7705
Ecart type	1,13133	1,12079.	1,14079	1,14654
	Accord	Accord	Accord	Accord
Degré d'importance	3	2	1	4

Source :élaboré par nos soin a travers SPSS26

Les résultats indiquent une moyenne de 3,87 ; ce qui montre que les répondants considèrent majoritairement le contrôle de gestion centre sur la maîtrise des facteurs clés de succès stratégiques, Cela révèle une perception du contrôle de gestion comme acteur stratégique et collaboratif, au-delà de sa fonction de contrôle classique, Avec une moyenne légèrement supérieure à 4 et un Écart-type = 1,12 ; le contrôle de gestion perçu un régulateur d'écart stratégique entre les prévisions établi et les objectifs souhaité a travers une réévaluation des moyens mobilisés et une révision des plans d'action.

Par la moyenne la plus élevée du groupe (moyenne = 4,04 ; écart-type = 1,14), le système de contrôle de gestion corrige les écarts par rapport aux objectif et résultats réalisé, les répondants reconnaissent donc pleinement le rôle traditionnel du contrôle de gestion : mesurer, comparer et corriger les écarts, Son usage important souligne l'implication des managers dans les processus décisionnels, à travers l'analyse des écarts et un dialogue

permanent. Par ailleurs la dernière moyenne (de 3,77 ; écart-type = 1,14), confirme le rôle du contrôleur de gestion dans la traduction des ambitions stratégiques en objectifs opérationnels.

En somme Les quatre dimensions obtiennent des moyennes élevées (entre 3,7 et 4,0), ce qui traduit une appréciation globalement positive du rôle stratégique contrôle de gestion, ce qui traduit une évolution vers une fonction plus stratégique et intégrée dans la gouvernance.

3.2 Evaluation de la Complémentarité entre le contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance internes

Tableau n°23 : La relation entre le contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance interne

	Q29	Q30	Q31	Q32	Q33	Q34	Q35
N Valid	135	135	135	135	135	135	135
Médiane	2,7929	3,6431	3,7938	2,7081	3,7727	3,7345	3,7087
Ecart type	1,31292	0,93408	1,13575	1,12295	1,02988	0,94256	1,11697
	indifférent	Accord	Accord	indifférent	Accord	Accord	Accord
Degré d'importance	6	5	1	7	2	3	4

Source : élaboré par nos soins à travers SPSS26

Dans un premier temps, nous avons analysé la relation entre le contrôle de gestion et l'audit interne ; les résultats relatifs à que l'audit interne renforce la fiabilité du contrôle de gestion, notamment par la validation de la qualité des informations utilisées indiquent une certaine indifférence avec une moyenne de (2,79 écart-type 1,31) quant à cette idée l'audit interne est n'est perçu comme un appui crédible.

En revanche, les répondants adhèrent globalement à la complémentarité entre ces deux fonctions révèlent (une moyenne 3,64 écart-type : 0,93), ce qui indique que le contrôle de gestion et l'audit interne partagent des objectifs communs en matière de performance et de pro activité. De plus, la question portant sur la capacité du contrôle de gestion à alimenter la mission d'audit interne par des signaux d'alerte obtient une moyenne élevée de (3,79 écart-type : 1,13), traduisant un accord modéré à fort sur ce rôle préventif.

Dans un second temps, l'analyse s'est intéressée à la position du contrôle de gestion par rapport au contrôle interne et au conseil d'administration; à la question visant à déterminer si le contrôle de gestion constitue un mécanisme d'incitation mis en place par le conseil d'administration à l'égard des dirigeants suscite une réserve chez les répondants avec (une moyenne de 2,70 écart-type : 1,12) montre en effet que le contrôle de gestion est perçu davantage comme un instrument opérationnel et analytique que comme un levier comportemental au service de la gouvernance. À l'inverse, les répondants reconnaissent clairement la valeur stratégique des informations produites par le contrôle de gestion pour le conseil d'administration. Un accord de 3,77 indique que le contrôle de gestion est considéré comme un acteur clé dans le renforcement de la fonction de surveillance exercée par le conseil d'administration.

En ce qui concerne le lien avec le contrôle interne, les résultats confirment que le contrôle de gestion est perçu comme un pilier de l'efficacité des processus internes avec une moyenne de (3,73 écart-type : 0,94), un consensus fort se dégage autour de son rôle dans la sécurisation des opérations et l'optimisation de l'exécution des processus. Enfin, la perception du contrôleur de gestion comme un sous-ensemble du contrôle interne obtient une moyenne de 3,70, traduisant un accord modéré à fort. Cette vision renforce l'idée d'une intégration fonctionnelle entre les deux dispositifs.

3.3 L'évaluation de la contribution du contrôle de gestion à la médiation entre les intérêts individuels et les objectifs collectifs

Tableau n°24 : la contribution du contrôle de gestion à la coordination et la communication

		Q36	Q37	Q38	Q39
N	Valide	135	135	135	135
	Moyenne	3,4148	3,4370	3,3852	3,4000
	Ecart type	,84098	1,02068	0,87234	,79745
		Accord	Accord	indifférent	Accord
	Degré d'importance	2	1	4	3

Source : élaboré par nos soins à travers SPSS26

Les répondants reconnaissent que le contrôle de gestion contribue à la coordination horizontale entre services favorisant une synergie entre indicateurs financiers et non financiers avec (Une moyenne de 3,41 écart-type = 0,84).

La question suivante affiche (une moyenne de 3,43 écart-type = 1,02), confirmant le rôle structurant du contrôle de gestion dans la circulation de l'information entre les niveaux stratégique et opérationnel ,ce rôle s'exerce à travers un double processus :une procédure descendante (top-down), où les objectifs du niveau n-1 sont définis par le niveau n afin de garantir l'atteinte des objectifs supérieurs ; une procédure ascendante (bottom-up), où les objectifs du niveau n-1 émanent des plans d'action décidés à ce niveau et sont consolidés pour déterminer ceux du niveau n.

Par ailleurs, concernant l'apport d'analyses complémentaires à la communication financière obtient une moyenne de 3,38, traduisant une certaine indifférence, cette valeur suggère que, si ce rôle est reconnu, il n'est pas pleinement valorisé par l'ensemble des répondants.

Enfin, les résultats relatifs au rôle de régulateur informationnel affichent (une moyenne de 3,40 écart-type = 0,79), indiquant que la fonction de filtre ou de régulation de l'information est perçue comme présente, mais pas toujours déterminante.

Les moyennes se situent dans une fourchette étroite (3,38 – 3,44), traduisant une perception globalement favorable du rôle du contrôle de gestion en matière de coordination, de circulation de l'information et de régulation.

3.4 L'évaluation du contrôle de Gestion comme un levier essentiel d'activation du pouvoir exécutif de la gouvernance

Tableau n°25 : Le contrôle de gestion et le pouvoir exécutif

		Q40	Q41	Q42	Q43
N	Valide	135	135	135	135
Moyenne		3,9044	3,4779	3,7556	3,3088
Ecart type		,76863	,74998	,70675	,97764
		Accord	Accord	Accord	indifférent
Degré d'importance		1	3	2	4

Source : élaboré par nos soins à travers SPSS26

Les répondants considèrent que l'analyse des écarts ne se limite pas à un exercice technique, mais constitue un véritable levier stratégique permettant aux dirigeants

d'identifier de nouvelles orientations avec une moyenne de 3,90 traduisant un large accord. Avec (une moyenne de 3,47 et un écart-type de 0,74), les participants estiment que le contrôleur de gestion contribue effectivement au suivi stratégique, grâce à sa capacité à maîtriser pleinement les facteurs clés de succès.

De même, un accord exprimé par une moyenne de 3,75 montre que les répondants perçoivent le contrôle de gestion comme un partenaire du management, en raison de sa proximité avec la direction générale et sa contribution à l'efficacité des dirigeants. En revanche, l'affirmation selon laquelle le rattachement du contrôle de gestion à la fonction financière restreint son champ d'action suscite une indifférence (moyenne = 3,30 ; écart-type = 0,97). Cette perception apparaît donc moins partagée : certains considèrent que cette dépendance hiérarchique limite la portée du contrôle de gestion, tandis que d'autres ne voient pas cela comme une contrainte.

4 Test d'hypothèse :

Pour apporter une décision précise concernant les hypothèses principales, il est nécessaire de vérifier d'abord les hypothèses secondaires qui en découlent, à travers l'utilisation du coefficient de régression linéaire. Il convient de rappeler que le coefficient de corrélation peut prendre une valeur comprise entre -1 et +1. Plus la valeur de r se rapproche de +1 ou -1, plus la relation est forte, qu'elle soit positive ou négative.

Le signe du coefficient indique le sens de la relation (positive ou négative) et la valeur absolue traduit l'intensité de cette relation:

$0.1 \leq |r| < 0.3 \rightarrow$ relation faible.

$0.3 \leq |r| < 0.5 \rightarrow$ relation modérée.

$0.5 \leq |r| \leq 1 \rightarrow$ relation forte.

Dans ce cadre, nous avons procédé aux tests suivants :

- La mesure de la relation entre le contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance interne au sein des hôtels.
- La Mesure de l'impact du contrôle de gestion sur la médiation entre les intérêts individuels et les objectifs collectifs (communication et coordination) au sein des hôtels.

- La Mesure de la relation entre le contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif de gouvernance des hôtels.

4.1 Test de la première hypothèse :

H1 : La Corrélation entre la dimension de suivi de contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance internes au sein des hôtels

Hypothèse nulle (H0)₁ : Le contrôle de gestion n'a pas un effet significatif sur la consolidation des mécanismes de gouvernance interne au seuil de ($\alpha = 0,05$) .

Hypothèse alternative (H1)₁ :Le contrôle de gestion a un effet significatif sur la consolidation des mécanismes de gouvernance interne au seuil de ($\alpha = 0,05$) .

Tableau n°26 : Récapitulatif des modèles^b H1

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,356 ^a	,127	,120	,55451

a. Prédicteurs : (Constante), X1

b. Variable dépendante : y1

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,670	,182		14,656	,000
X1	,244	,055	,356	4,394	,000

Source : élaboré par nos soins à travers SPSS26

Nous constatons que le coefficient de corrélation $r = 0,356$, ce qui indique l'existence d'une corrélation moyenne. Le coefficient de détermination $R^2 = 0,127$ montre que le contrôle de gestion contribue à renforcer la consolidation des mécanismes de gouvernance internes des hôtels en Algérie à hauteur de 12,7 %, ce qui reste une explication relativement faible de la

variable dépendante Y1(les mécanismes des gouvernance) par la variable indépendante X1(la perspective de contrôle et suivi de contrôle de gestion) .

L'erreur standard de l'estimation est de 0,55451, ce qui confirme la validité du modèle et sa capacité à prédire la relation entre les deux variables.

L'équation de régression estimée est : $Y = 0,244X + 2,670$

La valeur de $t = 4,394$ avec un niveau de signification $Sig = 0,000$, inférieur à 0,05, conduit au rejet de l'hypothèse nulle (H_0) et à l'acceptation de l'hypothèse alternative (H_1). Cela signifie qu'il existe une relation de corrélation positive, statistiquement significative au seuil de $\alpha = 0,05$, entre les différentes dimensions du contrôle et de suivi de contrôle de gestion et leur effet sur la consolidation des mécanismes de gouvernance internes.

4.2 Test de la deuxième hypothèse :

H2 : La Corrélation entre le contenu informationnel et la médiation entre les intérêts individuels et les objectifs collectifs au sein des hôtels

Hypothèse nulle (H_0)₂ : Le contenu informationnel de contrôle de gestion n'a pas un effet significatif sur la médiation entre les intérêts individuels (incitation) et les objectifs collectifs (communication) au sein des hôtels au seuil de $\alpha = 0,05$

Hypothèse alternative (H_1)₂: Le contenu informationnel de contrôle de gestion a un effet significatif sur la médiation entre les intérêts individuels (incitation) et les objectifs collectifs (communication) au sein des hôtels au seuil de $\alpha = 0,05$.

Tableau n°27 : Récapitulatif des modèles^b H2

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,554 ^a	,307	,302	,55178

a. Prédicteurs : (Constante), x2

b. Variable dépendante : y2

Coefficients^a

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	2,030	,186		10,930	,000
	x2	,402	,052	,554	7,680	,000

a. Variable dépendante : y2

Source :élaboré par nos soin a travers SPSS26

Nous constatons que le coefficient de corrélation $r = 0,554$, supérieur à 0,5, indique l'existence d'une corrélation forte entre le contenu informationnel du contrôle de gestion et son rôle de médiation entre les intérêts individuels et les objectifs globales a travers renforcement de la communication interne dans les hôtels en Algérie.

Le coefficient de détermination $R^2 = 0,307$ révèle que les informations issues du contrôle de gestion expliquent 30,7 % de la variation de la communication des objectifs des établissements hôteliers.

L'erreur standard de l'estimation, égale à 0,55178, reste relativement faible, ce qui confirme la validité du modèle et sa capacité à prédire la relation entre les deux variables.

La valeur positive du coefficient b traduit la nature positive de cette relation et l'équation de régression estimée s'écrit : $Y = 0,402X + 2,030$

La valeur du test $t = 7,680$ avec un niveau de signification $Sig = 0,000$ (inférieur à 0,05) conduit au rejet de l'hypothèse nulle (H_0) et à l'acceptation de l'hypothèse alternative (H_1).donc il existe une corrélation positive et statistiquement significative, au seuil de $\alpha = 0,05$, entre le contenu informationnel du contrôle de gestion et le renforcement de la coordination et la communication des objectifs au niveau des hôtels.

4.3 Test de la troisième hypothèse :

H3 : La Corrélation entre la dimension stratégique du contrôle de gestion et le pouvoir exécutif de gouvernance au sein des hôtels

Hypothèse nulle (H_0)₃ : Il n'existe pas de relation significative entre la perspective stratégique du contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif au seuil de $\alpha = 0,05$.

Hypothèse alternative (H1)₃ : Il existe une relation significative entre la perspective stratégique du contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif au seuil de $\alpha = 0,05$.

Tableau n°28 : Récapitulatif des modèles^b H3

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,695 ^a	,483	,479	,34386

a. Prédicteurs : (Constante), X3

b. Variable dépendante : Y3

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,516	,190		7,959	,000
	X3	,536	,048	,695	11,179	,000

a. Variable dépendante : Y3

Source :élaboré par nos soin a travers SPSS26

Nous observons que le coefficient de corrélation $r = 0,695$, supérieur à 0,5, met en évidence l'existence d'une corrélation forte entre la dimension stratégique du contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif.

Le coefficient de détermination $R^2 = 0,483$ indique que les interventions du contrôle de gestion expliquent 48,3 % de la variation de l'efficacité du pouvoir exécutif.

L'erreur standard de l'estimation, égale à 0,34386, demeure relativement faible, ce qui confirme la validité du modèle et sa capacité à prédire la relation entre les deux variables.

La valeur positive du coefficient b confirme la nature positive de cette relation.

L'équation de régression estimée est la suivante : $Y = 0,536X + 1,516$

La valeur du test $t = 11,179$ avec un niveau de signification $Sig = 0,000$ (inférieur à 0,05) conduit au rejet de l'hypothèse nulle (H0) et à l'acceptation de l'hypothèse alternative (H1)

qu'il existe une corrélation positive et statistiquement significative, au seuil de $\alpha = 0,05$, entre la perspective stratégique du contrôle de gestion et l'efficacité du pouvoir exécutif.

4.4 Test de l'hypothèse générale :

H_p: La Corrélation entre les rôles de suivi, communicationnel et stratégique du contrôle de gestion et la mise en œuvre de la gouvernance dans les hôtels

Hypothèse nulle (H0)_p : Il n'existe pas de relation significative entre les rôles de suivi, communicationnel et stratégique du contrôle de gestion et la mise en œuvre de la gouvernance dans les hôtels au seuil de $\alpha = 0,05$.

Hypothèse alternative (H1)_p : Il existe une relation significative entre les rôles de contrôle, communicationnel et stratégique du contrôle de gestion et la mise en œuvre de la gouvernance dans les hôtels au seuil de $\alpha = 0,05$.

Tableau n°29 : Récapitulatif des modèles^b H_p

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,611 ^a	,373	,368	,28487

a. Prédicteurs : (Constante), X

b. Variable dépendante : Y

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,136	,154		13,831	,000
	X	,389	,043	,611	8,992	,000

a. Variable dépendante : Y

Source : élaboré par nos soins à travers SPSS26

À l'aide des trois hypothèses divisionnaires, nous avons testé l'hypothèse principale et calculé le coefficient de corrélation entre le contrôle de gestion et l'activation de la

gouvernance. Le coefficient de corrélation $r = 0,611$, supérieur à 0,5, met en évidence une corrélation forte : les trois rôles du contrôle de gestion « informationnel, stratégique et de contrôle » exercent un impact positif sur la mise en œuvre de la gouvernance.

Le coefficient de détermination $R^2 = 0,373$ montre que les interventions du contrôle de gestion expliquent 37,3 % de la mise en œuvre de la gouvernance, ce qui représente un pourcentage significatif. L'erreur standard de l'estimation, égale à 0,28487, demeure très faible, confirmant la validité du modèle et sa capacité à prédire la relation entre les deux variables.

L'équation de régression estimée s'écrit ainsi : $Y = 0,389X + 2,136$

La valeur du test $t = 8,992$, avec un niveau de signification $\text{Sig} = 0,000$ (inférieur à 0,05), conduit au rejet de l'hypothèse nulle (H_0) et à l'acceptation de l'hypothèse alternative (H_1). Il est donc établi qu'il existe une relation positive et statistiquement significative entre les rôles du contrôle de gestion et la mise en œuvre de la gouvernance au niveau de $\alpha = 0,05$.

5 Discussion des résultats :

En s'appuyant sur l'étude de (Bentalha, 2021) qui met en évidence que le choix des outils de contrôle de gestion dépend à la fois de la taille de l'entreprise et de la nature de son activité, la présente recherche vise à identifier les outils de contrôle de gestion les plus adaptés au secteur hôtelier. Les résultats révèlent que les outils les plus couramment utilisés sont le reporting, les tableaux de bord, l'élaboration de budgets en revanche, la comptabilité de gestion demeure peu exploitée, traduisant ainsi une préférence marquée pour les instruments dits « classiques ».

La comparaison de nos résultats avec d'autres travaux portant sur des entreprises algériennes relevant de divers secteurs économiques notamment l'étude de (Aggoun, 2002) révèle des conclusions similaires. Ainsi, contrairement aux observations avancées par (Bentalha, 2021), il apparaît que les entreprises algériennes, quelle que soit leur spécificité ou la nature de leur activité, privilégient majoritairement des outils traditionnels, simples et peu complexes.

Dès lors, l'analyse de l'usage des outils de contrôle de gestion dans les entreprises algériennes ne devrait pas seulement s'appuyer sur l'évaluation de leur efficacité, mais également sur la condition qu'ils soient compris et acceptés par les opérationnels, afin de

garantir une mise en œuvre cohérente et durable. Portant sur les pratiques de contrôle de gestion au niveau des hôtels, ses outils permettent :

- a. Le reporting permet d'alerter les actionnaires et orienter les décisions stratégiques, mais aussi pour réduire le déséquilibre informationnel entre dirigeants et actionnaires, tout en améliorant la qualité des données transmises (Miloudi & Kandi, 2022, p. 538), dans le secteur hôtelier, où la réactivité face aux fluctuations de la demande est déterminante, le reporting prend une dimension particulière, en mobilisant à la fois des indicateurs financiers (issus du TCR, du bilan et des tableaux de flux) et des indicateurs opérationnels, il permet de suivre et d'analyser la performance d'une année à l'autre de manière précise et comparative il constitue un outil essentiel pour assurer un suivi régulier des performances de l'entreprise grâce à son format synthétique et interactif, il met à disposition des gestionnaires une information claire, actualisée et facilement accessible.
- b. Le tableau de bord regroupe un ensemble d'informations qui constituent la base des décisions managériales et permettent d'évaluer la performance de l'entreprise, Dans le secteur hôtelier, le tableau de bord constitue à la fois un outil d'aide à la décision et un moyen de communication interne, son importance est accrue, car la performance ne se limite pas aux résultats financiers, elle se mesure également à travers la satisfaction des clients et la qualité du service favorisant une meilleure réactivité et contribue à renforcer la culture de service au sein des établissements.
- c. Le contrôle budgétaire d'une manière générale permet de prévoir les écarts et de mieux les maîtriser, mais aussi de traduire les plans d'action opérationnels en objectifs financiers concrets (H. Bouquin, 2011, p. 73) dans le secteur hôtelier le budget occupe une place stratégique notamment à cause de sa forte saisonnalité et la variabilité de la demande imposent une planification rigoureuse.
- d. La gestion des coûts est un aspect critique dans le contrôle de gestion des entreprises hôtelières car elle a un impact significatif sur leur rentabilité pour détecter les inefficiences (Nafzaoui & Kezazy, 2022, p. 78). En revanche il existe une faible adoption de la comptabilité de gestion et maîtrise des coûts aux hôtels algériens, s'explique par la préférence des hôteliers pour des outils simples, accessibles et rapidement exploitables. Les systèmes sophistiqués d'imputation des coûts sont souvent jugés trop lourds par rapport aux besoins opérationnels, surtout dans des contextes où la réactivité prime sur la technicité, par ailleurs la méthode des coûts complets représente la technique la plus utilisée permettant de calculer le coût global

d'une prestation Cette approche fournit une évaluation fiable de la rentabilité des services offerts, et aide à définir une politique tarifaire cohérente.

La prédominance du rattachement du contrôle de gestion à la direction générale dans les hôtels témoigne d'une évolution significative du rôle de cette fonction. Traditionnellement perçu comme un simple producteur de données chiffrées et un garant de la conformité budgétaire, le contrôle de gestion tend aujourd'hui à s'affirmer comme un levier stratégique, directement intégré aux instances de gouvernance. En étant placé sous l'autorité de la direction générale, le contrôleur de gestion ne se limite plus à une mission technique d'imputation des coûts ou de suivi des écarts il devient un partenaire décisionnel, capable de fournir des analyses prospectives, d'éclairer les choix stratégiques et d'accompagner la transformation de l'organisation.

La construction des indicateurs de performance ne résulte ni d'une sélection arbitraire ni de simples préférences individuelles des dirigeants ,elle traduit au contraire une démarche collective visant à définir les objectifs stratégiques et les principaux leviers d'action associés (Choffel & Meyssonier, 2005 ,p65). Toutefois, notre étude a révélé que l'évaluation de la performance des hôtels repose encore majoritairement sur l'utilisation d'indicateurs financiers. Or, il n'existe pas de liste universelle et standardisée de ces indicateurs, chaque organisation retenant ceux qui correspondent à ses priorités et à son contexte spécifique.

Les indicateurs financiers présentent néanmoins une limite importante ils permettent essentiellement de mesurer les résultats d'actions déjà réalisées(RHERIB et al., 2021, p. 194) , sans offrir une capacité suffisante d'anticipation ni refléter la création de valeur immatérielle d'où la nécessité d'intégrer des indicateurs non financiers. Ces résultats s'inscrivent dans la lignée des conclusions de(Fahas, 2023) qui montrent que, dans le contexte algérien, l'adoption de tels indicateurs permet aux entreprises de développer un pilotage plus équilibré conciliant performance économique et durabilité. Dans le cas du secteur hôtelier, nos résultats confirment que ces indicateurs, loin de se substituer aux indicateurs financiers, viennent les enrichir en offrant une vision plus globale et intégrée de la performance.

Le pilotage du secteur hôtelier repose sur trois dimensions non financières apparaissent particulièrement déterminantes, la dimension client est la primordiale, car la satisfaction et la fidélisation des clients constituent un levier majeur de compétitivité. L'apprentissage et

le développement favorisent l'innovation et renforcent les compétences du personnel, condition essentielle pour élever la qualité des services proposés. Les processus internes, garantissant la continuité et la fiabilité des prestations offertes, la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) a marqué une faible présence via la gestion des déchets et l'utilisation d'équipements technologiques économes en énergie (ex. LED). Bien que ce pourcentage reste relativement faible, il traduit une prise de conscience progressive des enjeux environnementaux et durables dans l'hôtellerie.

Lorsque les aspects non financiers, sont associés aux indicateurs financiers, génèrent une dynamique vertueuse permettant d'aligner les attentes des clients, des salariés et des actionnaires avec les objectifs stratégiques de l'entreprise. Cette synergie assure à la fois une satisfaction accrue des parties prenantes à court terme et un renforcement durable de la performance économique et financière. (Koliel Bengabou & Djellal Ameur, 2025)

Le système de contrôle interne des hôtels vise à garantir la sincérité des données financières afin de sécuriser le chiffre d'affaires et de prévenir toute sorte d'anomalies et de risques. il apparait toutefois davantage opérationnel et réactif, orienté vers le suivi des opérations, plutôt que véritablement structuré et institutionnalisé.

L'étude met en évidence une absence de pratiques consolidées de bonne gouvernance dans de nombreux hôtels. Ce déficit s'explique principalement par le manque d'adoption d'une charte interne ou d'un code algérien de bonne gouvernance, traduisant un faible niveau d'institutionnalisation. Dès lors, les mécanismes de gouvernance s'appuient souvent sur l'intuition, la culture personnelle ou encore le style des dirigeants, renforçant la dépendance aux choix individuels au détriment d'une gouvernance collective et pérenne.

Une préférence marquée pour le modèle anglo-saxon de gouvernance est perceptible dans les établissements hôteliers. Ce modèle, fondé sur une logique actionnariale, lie étroitement la rémunération des dirigeants à la création de valeur pour l'actionnaire, tout en reléguant le rôle des banques au second plan ainsi le modèle moniste du conseil d'administration domine avec une absence de séparation stricte entre les fonctions de direction et de contrôle, ce dernier représente une faiblesse majeure en matière de gouvernance. En effet, dans plus de la moitié des hôtels étudiés, ces deux fonctions sont exercées par une seule et même personne, créant un risque de concentration excessive des pouvoirs ; Cette situation limite la capacité du conseil à assumer pleinement son rôle de contre-pouvoir et de supervision indépendante. Dès lors, la mise en place d'une structure claire et indépendante entre la

direction exécutive et l'organe de contrôle apparaît nécessaire pour renforcer la qualité du contrôle interne et la crédibilité du système de gouvernance.

L'étude met en évidence que le contrôle de gestion joue un rôle central de suivi et de vérification sur le plan financier, agissant comme garant de la santé économique de l'hôtel ,par exemple, d'ajuster la politique tarifaire ou d'optimiser la gestion des charges afin de renforcer la rentabilité. De ce fait, il contribue directement à la stabilité financière et à la performance économique.

Sur le plan organisationnel, le contrôle de gestion se concentre sur la réalisation des objectifs stratégiques grâce à la définition et au suivi d'indicateurs de performance pertinents. Toutefois, cette dimension présente une limite lorsqu'elle tend à se substituer au contrôle managérial des individus. Dans ce cas, il peut être perçu comme un instrument de surveillance intrusive, susceptible de générer de la démotivation et d'affecter la performance individuelle. Ainsi, bien qu'il constitue un outil efficace de pilotage des résultats, le contrôle de gestion atteint ses limites lorsqu'il empiète sur la gestion directe des ressources humaines.

Le contrôle de gestion apparaît comme un mécanisme de gouvernance séparé et complémentaire aux autres dispositifs internes, notamment l'audit interne (Amara, 2017, p. 375) , en outre il est prouvé que la relation entre ces deux fonctions se matérialise lorsque l'audit interne exerce sa mission au sein même de la fonction de contrôle de gestion, en supervisant l'ensemble des opérations déterminantes de la performance réalisée (Tabet Aoul & Belhachemi, 2013, p. 195). Dans le secteur hôtelier, le contrôle de gestion fonctionne d'une manière complémentaire, il s'inscrit dans un ensemble intégré de mécanismes de gouvernance interne.

Son articulation avec l'audit interne revêt une importance particulière, car elle permet d'améliorer l'allocation des ressources, de corriger les écarts de performance ,et d'apporter à l'audit interne des signaux d'alerte concernant les zones de vulnérabilité à surveiller. cette synergie contribue à renforcer la dimension opérationnelle de la gouvernance d'entreprise. Toutefois, cette complémentarité demeure conditionnée par la proximité du contrôle de gestion avec la direction financière, et la présence conjointe et active de l'audit interne et du contrôle de gestion (adel, 2021)

le contrôle de gestion répond aux besoins d'information de conseil d'administration (Quemener, 2011) en soutenant des décisions stratégiques éclairées et en renforçant la

compétitivité des organisations. Nos propres résultats confirment cette idée en fournissant des informations pertinentes, actualisées et élargies au-delà des seules données financières, le contrôle de gestion contribue à la qualité du processus décisionnel, cependant, la relation entre ces deux mécanismes reste ambiguë en matière d'incitation managériale directe. Certes, le contrôle de gestion permet de fournir aux actionnaires des informations pertinentes sur la performance des dirigeants à travers les résultats réalisés, mais il ne constitue pas toujours un outil direct d'évaluation ni de motivation comportementale. En effet, l'évaluation des dirigeants demeure une tâche complexe, puisqu'elle doit prendre en considération à la fois leurs compétences et les efforts déployés, et non uniquement les résultats atteints (L. Cappelletti et al., 2014, p. 16) .

Plusieurs travaux (adel, 2021, Boutti, 2017, Cherif & Boumediene, 2023), considèrent le contrôle de gestion comme la composante la plus fine et la plus subtile du dispositif de contrôle interne, sans toutefois en représenter l'intégralité. Nos résultats confirment cette perspective, le contrôle de gestion occupe une position centrale au sein du contrôle interne, en contribuant à l'optimisation de l'efficacité des ressources et à l'amélioration de l'efficacité des activités de l'entreprise. Il joue également un rôle clé dans la prévention des dysfonctionnements et dans l'assurance d'une exécution optimale des processus internes.

Le contrôle de gestion entretient un lien étroit avec la communication, apportant la lisibilité, la vérifiabilité et la cohérence aux informations produites. Notre étude suggère que le contenu informationnel généré pertinent (opportunes, prévisibles et réactives), constitue ainsi un véritable levier d'apprentissage organisationnel, en améliorant la littératie financière des différentes parties prenantes au sein des hôtels et en leur offrant une compréhension approfondie des enjeux économiques.

De plus, le contrôle de gestion soutient le processus de communication dans les hôtels et agit comme un catalyseur de gouvernance qui sert à aligner les intérêts des parties prenantes avec les objectifs de l'entreprise (Koliel Bengabou & Djellal Ameur, 2025, 64) et aligner les comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques (Ikhlef, 2022, p. 308) , nos résultats montrent qu'il facilite également la communication verticale (entre la direction générale et les niveaux opérationnels) et la communication horizontale (entre les différentes fonctions et services). Ce rôle favorise une meilleure circulation de l'information et instaure un dialogue constructif autour de la performance entre managers et équipes ainsi son contribution à la démarche de filtrage, de codification et d'enregistrement de l'information garantir l'absence de l'asymétrie d'information entre les différentes parties. Néanmoins,

certaines limites affaiblit son rôle de communication notamment la subordination du contrôle de gestion aux services financiers et comptables réduit parfois sa portée et il se retrouve cantonné à une simple collecte de données quantitatives, sans intégration d'informations qualitatives ou non financières (adel, 2021)

Le contrôle de gestion s'inscrit dans une logique d'amélioration continue de la performance à travers trois étapes principales :

- a) la détection des écarts stratégique, lorsque les objectifs fixés ne correspondent pas aux prévisions, et les écarts opérationnel, lorsque les résultats diffèrent des objectifs assignés
- b) l'analyse approfondie des causes de ces écarts
- c) la mise en œuvre d'ajustements organisationnels ou structurels.

De là nous constatons que dans le secteur hôtelier la perspective stratégique constitue un véritable levier de réflexion stratégique pour les dirigeants, leur permettant d'identifier de nouvelles orientations, en outre elle contribue aussi à en assurer la mise en œuvre effective via l'identification des facteurs clés de succès, qui précisent la mission de l'entreprise, orientent son action vers les objectifs visés. Cette perspective concorde avec le témoignage d'un responsable du contrôle de gestion d'une entreprise hôtelière que nous avons interviewé. Celui-ci souligne que cette fonction a pour objectif de maximiser les chances de réussite de l'établissement, tout en orientant la direction vers les solutions les plus appropriées et en facilitant la prise de décisions stratégiques.

Le contrôle de gestion fournit des informations pertinentes qui accompagne les dirigeants dans leurs choix, contribuant ainsi au développement de leurs compétences décisionnelles (Quemener, 2011) ,cependant, notre étude a révélé que cette contribution reste fortement conditionnée par la proximité du contrôle de gestion avec la direction générale ce qui en fait un véritable partenaire du management stratégique .

La conclusion du troisième chapitre :

Ce dernier chapitre s'inscrit dans une démarche analytique et empirique, au travers de laquelle la chercheuse a cherché à vérifier et à mesurer sur le terrain l'impact du contrôle de gestion dans l'activation de la gouvernance d'entreprise au sein des hôtels, l'étude a été menée auprès d'un échantillon d'hôtels situés dans plusieurs wilayas de l'Ouest algérien, afin d'évaluer concrètement la nature et l'intensité de cette relation.

À la lumière des résultats issus de l'analyse statistique, il ressort que les hôtels étudiés recourent majoritairement à des outils de contrôle traditionnels et peu complexes. Leur système de pilotage repose principalement sur une combinaison d'indicateurs financiers et non financiers, notamment ceux liés à la satisfaction client, à l'apprentissage organisationnel et au développement des compétences du personnel, qui favorisent l'innovation et l'amélioration continue. L'étude met également en évidence une préférence marquée pour le modèle anglo-saxon de gouvernance, tout en révélant l'absence de pratiques consolidées de bonne gouvernance dans plusieurs établissements.

Le contrôle de gestion représente un mécanisme complémentaires des mécanismes internes de la gouvernance notamment le contrôle interne l'audit interne et le conseil d'administration et sur le plan stratégique, le contrôle de gestion intervient en amont et en aval du processus décisionnel. Il contribue à renforcer la réflexion stratégique des dirigeants, en l'aidant à identifier de nouvelles orientations, et participe à la mise en œuvre effective des choix stratégiques. Il favorise également le développement des compétences décisionnelles des responsables, renforçant ainsi la qualité du management stratégique.

Conclusion générale

Dans la conclusion de cette thèse, nous avons proposé une synthèse des principaux résultats issus d'une étude de terrain menée auprès d'un échantillon de 135 employés et cadres appartenant à un ensemble d'hôtels situés dans quatre wilayas de l'Ouest algérien (Oran, Tlemcen, Aïn Témouchent et Mostaganem). Le dépouillement des questionnaires et l'analyse statistique ont été effectués grâce au logiciel SPSS, à travers plusieurs étapes successives allant du traitement initial des données jusqu'à la validation des hypothèses. Nous avons ensuite condensé les résultats majeurs de notre recherche afin d'en dégager les implications sur les plans théorique, méthodologique et empirique, tout en mettant en lumière de nouvelles perspectives ouvertes par les limites identifiées.

Partant de la définition générale de la gouvernance d'entreprise et sur son rôle dans le renforcement de la transparence, l'amélioration de la performance, l'optimisation des pratiques managériales et financières, ainsi que la réduction des dysfonctionnements, il ressort que son activation demeure inefficace lorsqu'elle est mise en œuvre sans concertation avec les acteurs directement concernés, en particulier les opérationnels, dans ce cadre, le contrôle de gestion apparaît comme l'un des mécanismes clés permettant d'assurer la traduction des orientations du top management en actions concrètes au niveau exécutif. la problématique centrale de cette étude s'est formulée de la manière suivante : **Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il au renforcement de la gouvernance au sein des hôtels ?**

Les résultats de la thèse révèlent que plusieurs hôtels étudiés ne disposent pas d'un service spécifiquement dédié au contrôle de gestion, bien qu'ils en appliquent certains mécanismes sans en reconnaître officiellement l'existence. Par ailleurs, même si ces établissements continuent de recourir principalement à des outils classiques de contrôle de gestion (tels que le reporting, les budgets), l'adoption de dispositifs plus intégrés, à l'image du Tableau de Bord Prospectif (Balanced Scorecard), offrirait une meilleure articulation entre la vision stratégique et le pilotage opérationnel. Bien que ce modèle ne soit pas encore institutionnalisé de manière formelle dans les hôtels algériens, son application se manifeste à travers l'utilisation d'indicateurs non financiers, lesquels apportent une perspective complémentaire en intégrant des dimensions stratégiques propres au secteur hôtelier, telles que l'expérience client, l'innovation, la réputation et le développement durable.

Le modèle de gouvernance adopté, largement inspiré de l'approche anglo-saxonne, se caractérise par une forte concentration des pouvoirs dans de nombreux établissements. À cela s'ajoute une gouvernance encore immature, marquée par l'absence d'un cadre formel

La conclusion Générale

clairement défini, ces fragilités constituent autant d'obstacles susceptibles de freiner la transparence et de compromettre l'efficacité du système de gouvernance.

Cette recherche a montré que le contrôle de gestion représente un levier déterminant dans l'activation et le renforcement de la gouvernance au sein du secteur hôtelier algérien s'inscrivant de manière complémentaire dans un dispositif global de mécanismes de gouvernance interne avec un taux de $r = 0,356$, contribuant à hauteur de 12,7 % à leur efficacité.

Son articulation avec l'audit interne revêt une importance particulière pour la performance opérationnelle parce qu'elle facilite une allocation plus rationnelle des ressources, permet de corriger les écarts de performance et fournit à l'audit des signaux précoces sur les zones de vulnérabilité à surveiller. En outre il occupe une place centrale dans le contrôle interne, en révélant les dysfonctionnements et en favorisant une meilleure optimisation des ressources souvent sous-exploitées. En revanche, sa relation avec le conseil d'administration demeure plus ambiguë ; le contrôle de gestion transmet des informations pertinentes sur la performance des dirigeants à travers les résultats atteints, mais sans influencer directement sur le contrôle de leurs comportements. En ce sens, il ne constitue pas toujours un instrument d'évaluation comportementale ni de motivation managériale directe.

Ensuite la dimension informationnelle du contrôle de gestion renforce la communication verticale (entre la direction générale et les niveaux opérationnels) et la communication horizontale (entre les différentes fonctions et services) avec un taux de $r = 0,554$ expliquant 30,7 % d'une meilleure lisibilité, une vérifiabilité accrue et une plus grande cohérence des informations produites. Il fournit des informations pertinentes (opportunes, prévisibles et réactives) qui améliore la littératie financière des différentes parties prenantes au sein des hôtels, en leur permettant de mieux comprendre les enjeux économiques.

Enfin La perspective stratégique du contrôle de gestion explique 48,3 % de la variation de l'efficacité du pouvoir exécutif par un taux de corrélation de $r = 0,695$, cela fait par l'incarnation du principe de clarté stratégique qui se traduit par l'intervention du contrôle de gestion en amont pour nourrir la réflexion stratégique des dirigeants, leur permettant d'identifier de nouvelles orientations. De même, son intervention en aval s'impose comme un instrument central de la gouvernance, en garantissant la cohérence entre la stratégie arrêtée par les instances dirigeantes et sa mise en œuvre effective au

La conclusion Générale

niveau des hôtels , Ainsi, en renforçant le principe de l'efficacité des dirigeants, le contrôle de gestion leur offre une capacité d'adaptation et d'agilité accrues ,tout en accompagnant les décideurs dans leurs choix et en contribuant au développement de leurs compétences décisionnelles. Toutefois, sa contribution demeure conditionnée par sa position hiérarchique lorsqu'il est rattaché à la direction générale, il agit comme acteur stratégique; en revanche, lorsqu'il est cantonné à la fonction financière, son champ d'action se voit réduit, limitant son influence sur la gouvernance.

En définitive, le contrôle de gestion apparaît comme un mécanisme central de la gouvernance au sein des hôtels avec un taux de corrélation égale a $r = 0,611$, contribuant à près de 37 % à l'activation de la gouvernance hôtelière, un pourcentage particulièrement significatif. À travers ses fonctions d'information, de suivi, d'analyse et d'anticipation, il renforce les dispositifs de contrôle et de surveillance, améliore la communication interne et externe, optimise l'utilisation des ressources et participe à l'identification de nouvelles orientations stratégiques, tout en consolidant l'efficacité des dirigeants dans la gestion de leurs établissements. Cependant, la mise en œuvre effective d'un tel système suppose d'accorder une place stratégique au contrôle de gestion et de recourir davantage à des outils modernes, notamment dans un système de gouvernance hôtelier encore en construction qui combine des efforts de régulation préventive, mais reste faiblement institutionnalisé. Le défi à venir consiste donc à développer un modèle de gouvernance adapté au contexte algérien, conciliant performance économique, responsabilité sociale et durabilité Cette situation conduit à formuler un certain nombre de recommandations, principalement axées sur :

- impliquer l'ensemble des acteurs concernés en Algérie (centres de recherche, cabinets de comptabilité et d'audit, économistes) en collaboration avec les autorités de tutelle du secteur économique, dans l'élaboration, la mise à jour et la diffusion d'une charte nationale de bonne gouvernance, tout en promouvant l'adoption de codes de bonne conduite spécifiques au secteur hôtelier.
- Sensibiliser les hôtels à prendre conscience que la gouvernance n'est plus un choix mais une nécessité pour assurer leur croissance et leur développement face à une concurrence nationale et internationale accrue.
- généraliser l'usage du Tableau de Bord Prospectif (Balanced Scorecard), en intégrant des indicateurs financiers et non financiers, parallèlement, digitaliser les pratiques de

La conclusion Générale

contrôle afin de recourir à des solutions technologiques avancées, garantissant une plus grande fiabilité et pertinence des analyses.

- accorder une indépendance accrue à la fonction de contrôle de gestion au sein des structures organisationnelles, afin de faciliter la collecte et l'analyse des données à tous les niveaux opérationnels.
- instaurer réellement cette fonction, encore quasi inexistante dans la majorité des hôtels, et la mettre en synergie avec le contrôle de gestion, afin de consolider le dispositif global de contrôle interne.

Enfin, dans une perspective future, il serait pertinent d'examiner l'apport de l'intelligence artificielle et des big data dans le renforcement des mécanismes de gouvernance et de contrôle de gestion et évaluer l'intégration de l'IA dans les pratiques de contrôle de gestion notamment en matière de traitement, de stockage et d'extraction des masses des données pourrait et son impact sur l'évolution de la gouvernance des entreprises algériennes .

Références bibliographiques

Les ouvrages :

- Alazard, C., Sépari, S. (2018). Contrôle de gestion manuel et application (5^e éd.). France DUNOD.
- Alcouf, Simon, Boitier, M., Riviere, A. (2013). Contrôle de gestion sur mesure, France ,Dunod.
- Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems, A Framework for Analysis ». Boston, Harvard University.
- Anthony, R. n. (1988). The Management Control Function. Boston ,Harvard Business School Press.
- Apperel, R. (2022). Audit et contrôle interne. Paris ,DUNOD.
- Ardoin, Jordan, H. (1978). Le contrôleur de gestion. France , Les Éditions d'Organisation.
- Ben hafaiedh, cyrine, sabri, boubaker. (2013). De l'entrepreneuriat à la gouvernance enjeux et perspectives . France , Lavoisier.
- Berland, nicolas. (2014). Le contrôle de gestion , Paris : Presses Universitaires de France (PUF), coll. Que sais-je ?.
- Bernards, marois, bompont, patrick. (2004.). Gouvernement d'entreprise et communication financière. France , Economica.
- Black, A., Wright, P., & Balchman, J. (1999). Gestion de la valeur actionnariale. France , DUNOD.
- Bouquin, Heneri. (2001). Le contrôle de gestion : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance (5^e éd.). France , Presses Universitaires (PUF).
- Bouquin, H. (2010). Le contrôle de gestion. France , PUF.
- Bouquin, H. (2011). Les fondements de contrôle de gestion. France , PUF.
- Bouquin. (2005). Les fondements de contrôle de gestion. France , PUF.
- Boutti, rachid. (2017). Le contrôle de gestion versus le metamodel .Paris , L'Harmattan.
- Cabane, pière. (2018). Manuel de gouvernance d'entreprise (2^e éd.). France ,Eyrolles.
- Capiez, A. (2003). Yield Management, Optimisation du revenu dans les services. Paris : Economica
- Cappelletti, L., Baron, P., & Desmaison, gérard. (2014). Toute la fonction contrôle de gestion. France ,DUNOD.
- Charaux, Gerard. (1996). vers une théorie du gouvernement des entreprises. France ,economica.
- Charaux, G. (1999). La théorie positive de l'agence: Lecture et relectures. France ,Economica.
- charraux. (1997). Le gouvernement des entreprises : Théories et faits. France ,Economica.
- Chareaux, gerard. (2000). Gouvernement d'entreprise et comptabilité. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. Paris : Economica.
- Claude Danièle Echaude. (2009). Dictionnaire d'Economie et de Sciences Sociales. berti.
- Doriath, B. (2005). Contrôle de gestion (4^e éd.). Paris ,DUNOD.

- Dubrulle, L., Servan, R. (1991). Comptabilité analytique de gestion : Manuel pratique. Paris , Dunod.
- Elgnaoui. (2009). Le reporting et tableau de bord ,Casablanca , SIACG.
- Few, S. (2006). Information Dashboard Design : The Effective Visual Communication of Data. Oakland, CA , Analytics Press.
- Gervais, michel. (1989). Controle de gestion et planification de l'entreprise (3^e éd.).france , Economica.
- Giraud, F. (2022). Contrôle de gestion et développement durable,France , (Dunod).
- Giraud, F., solpics, O., & Naullau, gerard. (2005). Controle de gestion et pilotage de la performance (2^{eme}).Paris, Gualino editeur.
- Gomez, pierre yves. (2015). Referentiel pour une gouvernance raisonnable des entreprises. Paris , Institut Français des Administrateurs (IFA)
- Helluy, A., & Durand, X. (2009). Les fondamentaux du contrôle de gestion : Pour une entreprise performante et durable. France ,Eyrolles-
- Khelassi, R. (2013). Le controle interne des organisations.Alger , houma.
- Lahlou, Cherif. (2017). La gouvernance et l'entreprise privée. Algerie ,ENADAR.
- Le Moigne, J. L. (1990). Epistémologies constructivistes et sciences de l'organisation. France ,Economica.
- Leroy, M. (2001). Le tableau de bord au service de l'entreprise.France , Éditions d'Organisation.
- Leroy, M. (2018). Controle de gestion l'essentiel en fiches (2^e éd.).France , DUNOD.
- Loning, H., Malleret, véronique, & pesequex, Y. (2008). Le controle de gestion organisation , outils et pratiques (3^e éd.).France , DUNOD.
- Löning, H., & Pesqueux, Y. (1998). Le contrôle de gestion Dunod, Paris. (Dunod).
- Malo, J. (2008). Les tableaux de bord. Paris : Dunod
- Renards, J., & Nussbaumer, sophie. (2011). Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration,.Paris, Eyrolles.
- Roland, Perez. (2003). La gouvernance de l'entreprise .Paris , la decouverte.
- Royer, I., & Zarlowski, P. (2014). Épistémologie et méthodes des sciences de gestion. France ,Economica.
- Rampersad, H. (2005). Total Performance Scorecard Réconcilier l'homme et l'entreprise. Paris ,Springer.
- Sekaran, U., Bougie, R. (2017). Research methods for business (17^e éd.). Chichester, UK, John Wiley & Sons.
- Simon, R. (1995). Levers ofControl HOW manager use innovate control system. Harvard University Press.
- Sponem, S., Pezzet, A. (2021). Les grands auteurs en controle de gestion (2eme éd.). Caen , EMS Éditions.
- Thietart, R. (2007). Méthodes de recherche en management. (3^e éd.). Paris : Dunod.
- Wacheux, F. (1996). Méthodes qualitatives et recherche en gestion. Paris : Economica.

Williamson, O.E. (1975). *Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications*. New York : Free Press.

Les articles :

Abdelkader, M., Hanane, B. (2025). L'Impact de l'Intelligence Artificielle sur le Contrôle Interne et la Gestion des Risques. (*Revue-IRS*), 3(3).

Amine, A. (2025). Optimisation de la qualité de l'information comptable : Analyse de l'impact de la traçabilité des transactions et de la conformité réglementaire assistées par l'intelligence artificielle. *Revue Dossiers De Recherches en Économie Et Management Des Organisations*, 9(2).

Ardalan, K. (2007). Corporate governance : A paradigmatic look. *International Journal of Social Economics.*, vol. 34, n° 5, p. 304–330.

Augé, B., Naro, G., & Vernhet, A. (2010). Le Controle De Gestion Au Service Du Gouvernement De L'Université : Propos D'Étape Sur La Conception D'Un Balanced Scorecard Au Sein D'Une Université Française. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 16(2), 79–102.

Bouquin, H., & Fiol, M. (2007). Le contrôle de gestion : Repères perdus, espaces à retrouver. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 13, n° 3, p. 5–27.

Charreaux, G. (2000). Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance. *la Revue du Financier*, 127, 6–17.

Cherif, Z., & Boumediene, M. R. (2023). Le pilotage de la performance est un processus d'interaction entre le système de contrôle de gestion et le système de gouvernance : Étude de cas Sonatrash/LQS.578-558 ,(1)7 .

Chiapello, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction. *Echanges*, 92, 7-31.

Choffel, D., & Meyssonier, F. (2005). Ten years of debate on the Balanced Scorecard. *Accounting Audit Control*, 11(2), 61-81.

Chtioui, T. (2006). Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 12(1), 5–24.

Coase, ronald. (1937). The nature of the firme. 4(16), 386–405.

Fenwick, M., & Vermeulen, E. (2018). Technology and Corporate Governance. ECGI Law Working Paper, No. 424/2018.

Gibert, P. (2002). Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe.. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 8(2), 5–23.

Griguer, S., & Lakhoul, A. (2023). La transformation digitale de la fonction contrôle de gestion : Une garantie de sa performance ? (*IJFAEMA*), 5(5), 658-667.

Harnane, Y. E., & Harchaoui, E. E. (2024). L' impact de la digitalisation des systèmes d'information sur le métier des contrôleurs de gestion : Une revue de littérature. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, 8(4).

Heneri bouquin & fiol. (2007). Le contrôle de gestion : Repères perdus, espaces à retrouver. . *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 13(3), 5–27.

Herve, A. (2000). Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants. *Finance Contrôle Stratégie*, 3(2).

- Ikhlef, I. (2022). La contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Échantillon des entreprises algériennes. 315-304 ,(3)5 ,.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88–95.
- Khaddouj, K. (2016). gouvernance d'entreprise et controle de gestion : analyse des approches theoriques. *revue des etudes multidisciplinaires en sciences economiques et sociales*, 3.
- Koliel Bengabou, H., & Djellal Ameer, N. (2025). The Balanced Scorecard and Its Effects on Stakeholder Interests : A Case Study of Algerian Private Companies. 580-563 ,(1)14 ,.
- Lambert, C. V., & Sponem, S. (2008). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 14(2), 51–79
- Levratto, N., & Paulet, E. (2005). Les indicateurs de performance par la création de valeur dérivent-ils d'une lecture idéologique de l'entreprise ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 11(2), 5–26.
- Low, E. (1971). On the Idea of a Management Control System : Integrating Accounting and Management Control. *Journal of Management Studies*, 8(1).
- Margerie, V. (2008). organisation de la gouvernance et stratégie d'entreprise : état des lieux des 120 premières sociétés françaises cotées. *Management & Avenir*, 16.
- Marsal, C. (2010). Controle De Gestion Et Gouvernance Cognitive : Etude Au Sein D'Une Banque Mutualiste. *Cahier du FARGO*.
- Meyssonnier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : Réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité Contrôle Audit*, 18(2), 73-97.
- Miloudi, N., & Kandi, M. A. (2022). L'apport du reporting de gestion à la gouvernance d'entreprise., .541-528 ,(1)11
- Nafzaoui, M. A., & Kezazy, H. E. (2022). Contrôle de gestion dans l'industrie hôtelière : Analyse des outils et des enjeux pour une gestion performante et durable. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, 6(1).
- Nicolas, B., Ponsard, J., & Saulpic, O. (2005). Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons. *HAL, Working Papers*.
- Perret, V., & seville, M. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. *Méthodes de recherche en management*, 13-33.
- Quemener, Y. (2011). Contrôle de gestion et gouvernance : Des espaces pour penser: *Management & Avenir*, n° 39(9), 13-30.
- Raisch, S., & Krakowski, S. (2021). Artificial Intelligence and Management : The Automation. *Academy of Management Review*, 1.
- RHERIB, nada, EL AMILI, & ELLIOUA. (2021). Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature. *International Journal of the Researcher*, 2, 1–15.
- Shleifer, & vichny. (1997). A Survey of Corporate Governance. *The Journal of Finance*, 2(52).
- Tabet Aoul, W., & Belhachemi, A. (2013). L'audit opérationnel : Une limite des comportements opportunistes en matière de rémunération des dirigeants. 32-18 ,(2)4 ,.
- Youssef BELHAJ, (Etudiant Chercheur). (2023). Du Big data et de l'intelligence artificielle vers le Big contrôle de gestion. 4, 316.

Les thèses :

- Adel, gargad. (2021). L'impact du contrôle de gestion sur l'activation de la gouvernance des entreprises économiques : Étude d'un échantillon d'entreprises économiques de l'Est algérien ,(Doctorat)Université Alger
- Aggoun, S. (2002). Le système de controle de gestion ses outils et les étapes de son implantation dans l'entreprise économique [Majistere]. ALGER.
- Amara, M. (2017). Une approche de controle pour l'audit interne avec le controle de gestion dans le cadre de la mise en place des mécanismes [Doctorat]. université de biskra.
- Bentalha, S. (2021). La réalité des outils de controle de gestion dans les PME en algerie [Doctorat]. alger.
- Fahas, M. (2023). La Contribution du Contrôle De Gestion dans le pilotage de la performance économique et financière(Doctorat), Université d'Oran 2
- Mellah, safia. (2021). Tableaux de bord, outils de gouvernance d'entreprise, Cas de l'EPE SONELGAZ. (doctorat)Mostaganem.
- Puyou, F.-R. (2009). Le contrôle de gestion comme scène du gouvernement des groupes de sociétés. La place du calcul économique dans l'action organisée (doctorat)Phdthesis, Institut d'études politiques de paris

les lois :

- Algérie. (2024). Loi n°24-08 portant loi de finances pour 2025 (JO n°84).
- Algérie. (2022, 24 juillet). Loi n°22-18. (JO n°50, p. 6).
- Algérie. (2023, 16 novembre). Loi n°17-23 relative à l'octroi du foncier économique (JO n°73, p. 5).
- Algérie. (2016). Loi n°16-09 relative à la promotion de l'investissement (JO n°46, p. 16).

les conférences :

- Lambert, C., & Sponem, S. (2003.). GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET GESTION DU RESULTAT. Communication présentée au 24^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain-La-Neuve, Belgique

Consultation en ligne :

- Cadbury. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. . Consulté 22 fevrier 2023 <https://www.jbs.cam.ac.uk/wp-content/uploads/2024/10/CAD-02287>
- MTA. (2008). Le plan stratégique : Les cinq dynamiques et les programmes d'actions touristiques prioritaires SDAT2030. <https://www.mta.gov.dz/le-schema-directeur-damenagement-touristique-2030/?lang=fr>

Normes internationales d'audit interne. (2024). The Institute of Internal Auditors. <https://www.ifaci.com/nouvelles-normes-de-laudit-interne/>

UN Tourism.. Sustainable development goals. Consulté 29 novembre 2025, <https://www.unwto.org/tourism-statistics/tourism-data-tourism-accommodation>

OCDE. (2024.). Perspectives économiques de l'OCDE, Volume 2024 Numéro 2. Consulté 18 novembre 2025, à l'adresse https://www.oecd.org/fr/publications/2024/12/oecd-economic-outlook-volume-2024-issue-2_67bb8fac.html

World Economic Forum. (2024). (Consulté, 25 octobre 2025,) <https://www.weforum.org/meetings/world-economic-forum-annual-meeting-2024/>

Rima, A. (Consulté, 25 juin2024,). L'Algérie dévoile ses trésors : Les arrivées de touristes internationaux en hausse en 2024. <https://www.algerie360.com/lalgerie-devoile-ses-tresors-les-arrivees-de-touristes-internationaux-en-hausse-en-2024/>

Code de gouvernance. (s. d.). Consulté 19 novembre 2025, à l'adresse <https://www.algeriacorporategovernance.org/>

learntourism Consulté 12 décembre 2025, à l'adresse <https://learntourism.org>

Ministère du Tourisme Algérie. (s. d.). Consulté 12 décembre 2025, à l'adresse <https://www.mta.gov.dz/?lang=fr>

Règle 51-49 en Algérie et LF 2022. . Consulté 19 Mai 2024, à l'adresse <https://legal-doctrine.com/edition/R%C3%A8gle-51-49-en-Alg%C3%A9rie-et-LF-2022>

Les annexes

Annexe 01 : Message envoyé aux entreprises :

« Mesdames / Messieurs ;

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en Sciences Financière et Comptabilité à l'université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, sous la direction du professeur Djellal ameur, dont l'intitulé est : mesure de la Contribution du Contrôle de Gestion à l'activation de la gouvernance

La chercheuse met à votre disposition ce questionnaire qui est destiné l'ensemble des hôtels de coté ouest en Algérie qui vise à recueillir des informations dans le but de connaître comment et pourquoi et dans quelle mesure les hôtels utilisent-elles le contrôle de gestion afin de mettre en œuvre son système de gouvernance. À cet effet, nous demandons à votre haute bienveillance de nous honorer par vos réponses aux questions à travers le lien Microsoft forms ci-après :

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdHPfd_PB9ry9tpMxh_14bcj0nrUmlOHWTre5VLsPiQBpRktg/viewform?usp=header

Notez que vos réponses seront traitées de manière confidentielle, et ne seront utilisées que pour les fins de la recherche Scientifique. Nous vous remercions pour votre précieuse contribution.

Koliel bengabou houria

Doctorant à l'université d'Oran 2 Mohamed Benahmed Houria1312@gmail.com

Annexe 02 : Questionnaire d'enquête envoyé aux entreprises

Partie 1 : Profil du répondant

Q1 – Quel est votre sexe ? Réponse :

Q2– Dans quelle wilaya votre établissement est-il implanté ? Réponse :

Q3 - Quelle est votre fonction actuelle ?

- Dirigeant
- Comptable / Financier
- Contrôleur de Gestion
- Auditeur interne
- Autre (précisez) :

Q4 – Quelle est votre expérience professionnelle ?

- Moins de 5 ans
- Entre 5 et 10 ans
- Plus de 10 ans

Partie 2 : Contrôle de Gestion et gouvernance d'entreprise

Axe1 : le Contrôle de Gestion des établissements hôteliers

Q5 — À quelle fonction est rattaché le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

- Direction générale
- Fonction financière et comptable
- Autre (précisez) :

Q6 – Quel(s) outil(s) de contrôle de gestion utilisez-vous ? (Plusieurs réponses possibles)

- La comptabilité générale
- La comptabilité analytique
- Le budget
- Les tableaux de bord
- Le reporting
- Autre (précisez) :

Q7 Au niveau de votre hôtel, le contrôle de gestion intervient principalement afin de :

- Optimiser l'utilisation des ressources
- Maîtriser les coûts
- Mesurer les résultats

Q8 De quels types d'indicateurs disposez-vous pour assurer le pilotage dans votre système de contrôle de gestion ?

- des indicateurs financiers
- des indicateurs non financiers
- une combinaison des indicateurs financiers et non financiers

Q9 – Si vous disposez des indicateurs non-financiers lesquels parmi les suivants les plus utilisés? (Plusieurs réponses possibles)

- Aspect client notamment le suivi de la satisfaction et le traitement de réclamations
- Apprentissage organisationnel notamment la formation continue des employés

- Innovation et créativité en vue de la différenciation
- Autre (précisez) :

Axe2 : Gouvernance des hôtels

Q10 – De quoi se compose le système de contrôle interne de votre établissement ?

- Des structures organisationnelles et politiques internes
- Vérification interne
- Du contrôle opérationnel
- De la gestion de risque et de sécurité
- Processus de communication

Q11– La Rémunération des dirigeants

- Basée sur la performance (ex. stock-options).
- Moins axé sur la performance, rémunération souvent stable.

Q12 – Votre système de gouvernance vise-t-il principalement à

- Maximiser la rentabilité des actionnaires
- équilibrées entre les parties (employé, dirigeants, fournisseurs ...).
- Une combinaison entre les deux

Q13 votre système de financement s'appuie-t-il faiblement sur les banques

- Oui ,un taux faible
- Non , un taux fort
- Un taux moyen

Q14 La forme de constitution de conseil d'administration

- Conseil d'administration avec séparation des rôles entre président et directeur général
- Conseil d'administration avec fonction de direction et de contrôle sont distinctes

Q15– Adoptez-vous un cadre de gouvernance spécifique ?

- Code algérien de bonne gouvernance
- Charte interne
- Autre (précisez) :

Q16– De quelle manière la gouvernance est-elle mise en pratique au niveau de votre hôtel ?

- Par la mise en place d'un conseil d'administration ou d'un comité de supervision
- Par la séparation des fonctions de PDG et de PCA, ainsi que la délégation des responsabilités majeures aux dirigeants
- Par le suivi et le contrôle assurés par des instances spécialisées (comité d'audit, comité d'éthique, comité de rémunération)

Partie 3 : la contribution de contrôle de gestion a l'activation de la gouvernance

Axe 1 :les roles de contrôle stratégique et communicationnel de contrôle de gestion

Q17 le système de contrôle de gestion est un système qui assure un suivi rigoureux des couts?

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q 18 la fonction de contrôleur de gestion conjugue principalement des missions de vérification des résultats financiers

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q19 Le système de contrôle de gestion permet de contrôler la performance individuelle

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q20 Le système de contrôle de gestion vise à contrôler les drivé des opérations quotidiennes par apports aux objectifs

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q21 – Le contrôle de gestion fournit des informations a posteriori sur les performances passées.

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q22 – Le contrôle de gestion fournit des informations financières et non financières au moment opportun ?

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q23 – Les informations produites par le contrôleur de gestion assurent une vision claire de la performance de l'entreprise

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q24– Le contrôle de gestion fournit des informations prévisibles?

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord

- Totalement en désaccord

Q25 le contrôle de gestion se concentre sur la maîtrise des facteurs clés de succès stratégiques

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q26 Le système de contrôle de gestion vise corriger les écarts par apport aux prévisions

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q27 le système de contrôle de gestion se manifeste lorsque les résultats obtenus s'écartent des objectifs assignés

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q28 le contrôleur de gestion joue un rôle dans la traduction des ambitions stratégiques à long terme en objectifs intermédiaires concrets et opérationnels

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Axe2 la Complémentarité entre le contrôle de gestion et les mécanismes de gouvernance

Q 29- Trouvez vous que l'audit interne contribue- à renforcer la fiabilité du contrôle de gestion en validant la qualité des informations utilisées par le contrôleur de gestion

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q30–La collaboration entre le contrôle de gestion et l'audit interne partagent des objectifs communs en matière de performance et pro activité

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q31 –Le contrôle de gestion contribue aux missions d'audit interne notamment en fournissant des signaux d'alerte sur les zones de vulnérabilité à surveiller.

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q32_ Trouvez vous que Le contrôle de gestion constitue un mécanisme d'incitation mis en place par le conseil d'administration à l'égard des dirigeants

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q 33- les informations produites par le contrôle de gestion constituent un levier essentiel pour éclairer la réflexion conseil d'administration

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q 34- Le contrôle de gestion renforce le contrôle interne par sa capacité à prévenir les dysfonctionnements et à garantir une exécution optimale des processus internes

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q35- le contrôleur de gestion comme un sous-ensemble du contrôle interne qui optimise l'efficacité des ressources et garantit l'efficacité des activités de l'entreprise

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Axe 3 la contribution du contrôle de gestion à la communication

Q36 - le contrôle de gestion contribue à assurer la coordination entre les différents services, notamment grâce aux indicateurs partagés et aux réunions de pilotage

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q37 - le contrôle de gestion joue un rôle structurant dans la circulation de l'information entre les niveaux stratégique et opérationnel de l'organisation

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q38 -le contenu informationnel produit par le contrôleur de gestion constitue un complément à la communication financière, en apportant une lecture comptable et analytique des causes profondes de la performance.

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Q39 le contrôleur de gestion est un régulateur informationnel, qui veille à maintenir un équilibre entre l'excès et le déficit d'information afin de répondre efficacement aux besoins informationnels des intervenants

- Tout a fait d'accord
- d'accord
- indifférent
- désaccord
- Totalement en désaccord

Axe 4 : Le Contrôle de Gestion un levier essentiel d'activation du pouvoir executif de la gouvernance

Q40 –la réflexion sur les causes fondamentales des écarts est essentielle aux dirigeants pour identifier des nouvelles stratégies

- Tout a fait d'accord
- d'accord

- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q41 –Pensez-vous que le contrôleur de gestion est en mesure d’assurer un suivi quotidien de la mise en œuvre de la stratégie

- Tout a fait d’accord
- d’accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q42– La proximité du contrôle de gestion avec la direction générale favorise le développement des compétences des dirigeants en leur fournissant des informations clés sur les résultats obtenus, le suivi de l’exécution stratégique

- Tout a fait d’accord
- d’accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord

Q43 – Le rattachement du contrôle de gestion à la fonction financière peut restreindre son champ d'action, en privilégiant les données comptables au détriment d'indicateurs opérationnels (qualité, délais, etc.).

- Tout a fait d’accord
- d’accord
- indifférent
- désaccord
- Totalelement en désaccord .