

LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES AU MALI : CAS DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES DE BAMAKO

THE PRACTICE OF MANAGEMENT CONTROL IN INDUSTRIAL COMPANIES IN MALI: THE CASE OF INDUSTRIAL COMPANIES IN BAMAKO

Assitan TRAORE¹, Abdoulaye SOUMAILA MOULAYE²

^{1,2} Enseignant-chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG)

Université des Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Mali

1

Résumé: Le présent article a pour objectif examiner la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles au mali: cas des entreprises industrielles de Bamako, mais aussi de vérifier son impact sur la performance des entreprises maliennes. Cependant, les entreprises ne prêtent pas suffisamment attention aux informations financières et aux activités qu'elles ont réalisées lorsque les taux de profit sont élevés. Aujourd'hui, la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles au mali reste mal cernés par les entreprises. Pourtant, le contrôle de gestion joue un rôle important dans l'entreprise, il a pour mission principale de s'assurer que les résultats obtenus sont en accord avec les objectifs fixés, il contrôle, mesure et analyse la performance de l'entreprise. La présente recherche avait pour objectifs de s'intéresser aux conditions dans lesquelles le contrôle de gestion est pratiqué dans les entreprises industrielles au Mali: cas des entreprises industrielles de Bamako. Il s'agit d'une recherche dont la démarche méthodologique est mixte (qualitative-quantitative). Nous avons adapté un positionnement épistémologique positiviste et une approche déductive. La thématique est abordée en considérant le cas des entreprises du secteur industriel implantées à Bamako dans le quartier appelé Zone industrielle. L'enquête par questionnaire conduite auprès d'un échantillon de cinquante (50) entreprises nous a révélé que le service de contrôle de gestion est quasi inexistant dans les entreprises industrielles.

Mots-clés: Contrôle de Gestion, Entreprises Industrielles, Gouvernance d'entreprise.

Abstract

The aim of this article is to examine the practice of management control in industrial companies in Mali: the case of industrial companies in Bamako, and also to verify its impact on the performance of Malian companies. However, companies do not pay enough attention to financial information and to the activities they have carried out when profit rates are high.



Today, the practice of management control in industrial companies in Mali remains poorly understood by companies. However, management control plays an important role in the company, its main mission being to ensure that the results obtained are in line with the objectives set, and to monitor, measure and analyze the company's performance. The aim of this research was to examine the conditions under which management control is practiced in industrial companies in Mali: the case of industrial companies in Bamako. The research approach is mixed (qualitative-quantitative). We have adapted a positivist epistemological positioning and a deductive approach. The theme is approached by considering the case of companies in the industrial sector established in Bamako in the area known as the Industrial Zone. The questionnaire survey conducted among a sample of fifty (50) companies revealed that the management control department is only one of the most important departments in the company.

Key-words: Management Control, Industrial Enterprises, Corporate Governance.

1. Introduction

La mondialisation de l'économie et de l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître. C'est ainsi que la survie d'une entreprise réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficiente pour atteindre les objectifs poursuivis par l'organisation. Suite aux incertitudes qui prévalent aujourd'hui dans l'environnement des affaires en Afrique, les managers et les parties prenantes doivent se préparer à affronter favorablement la concurrence dans ces conditions qui évoluent rapidement. Afin de survivre dans ces complexités et ces incertitudes environnementales floues, les managers et les parties prenantes de l'industrie hôtelière ont besoin d'outils affûtés, des techniques de gestion éprouvées pour prévoir les changements majeurs qui sont susceptibles affecter l'entreprise tout en choisissant les orientations futures et les dimensions des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs fixés. L'entreprise à la recherche du maximum de profit, dans un environnement concurrentiel et compétitif, doit pouvoir produire plus et à moindre coût. C'est dans cette optique que l'entreprise doit pratiquer le contrôle de gestion (qui est l'atteinte des objectifs de l'entreprise avec efficacité et efficience) dont l'objectif est de constituer un outil d'aide à la prise de décision des dirigeants. En effet, il contrôle le passé, suit le présent, prépare l'avenir et tient compte de l'aspect humain des problèmes de l'entreprise (Anthony, 1965).

Il existe un vaste corpus d'empiriques de recherche comparant le rendement des entreprises publiques et privées, principalement montrant que les entreprises d'État sont, en moyenne, moins efficaces et rentables que leur contreparties privées (Lazarini & Musacchio, 2018). La réalisation de ces derniers intéresse non seulement ceux qui interviennent directement dans sa gestion, mais également ceux qui, d'une manière ou d'une autre, contribuent à son financement. En d'autres termes, ils sont intéressés par ses performances. Le contrôle de gestion a pour mission principale de s'assurer que les résultats obtenus sont en accord direct avec les objectifs fixés, ainsi le contrôle de gestion: contrôle, mesure, et analyse. Pour cela, il recherche la meilleure combinaison possible des facteurs de production (Bouquin, 1989).

De ce fait, toute entreprise doit être soucieuse de son évolution en interne et de l'évolution de son environnement externe afin de préserver sa continuité face à une concurrence accrue. En ce sens, les dirigeants accordent une plus grande importance au management dans l'entreprise qui

se résume à un ensemble de techniques et de moyens tel que le contrôle de gestion. En tant que système finalisé et adaptif l'entreprise doit donc assurer sa pérennité « la notion d'adaptation signifie que l'entreprise a la faculté de transformer ses structures, de modifier ses buts et ses moyens pour s'harmoniser avec l'évolution de l'environnement ». Le contrôle de gestion est « né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'ont rendu possible ». ¹ Ses outils, méthodes, démarches ont été conçus depuis les années vingt pour apporter des réponses aux problèmes de l'entreprise.

Cette dernière doit obéir aux ardues obligations d'efficacité et d'efficience. Pour ce faire, elle doit mettre en place un travail d'investigation, d'analyse sur ce qui est transposable et ne l'est pas, sur la nature et l'importance des transpositions ainsi que sur le développement des démarches de contrôle de gestion qui depuis sa naissance, l'objet de nombreux débats entre les économistes en induisant ainsi une variété de définitions. Le contrôle budgétaire a été conçu pour aider la gestion des différentes fonctions de l'entreprise en termes financiers et humains. Le contrôle de gestion intervient dans toutes les entreprises qu'elles soient industrielles ou commerciales, il cherche à concevoir et à mettre en place des instruments d'information permettant aux responsables d'agir en toute cohérence avec les objectifs fixés entre les données préétablies, les budgets, et les réalisations effectives pour mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives.

Les entreprises industrielles ont toutes leurs places sur un forum des métiers, elles proposent des biens et ou des services variés nécessitant des profils très différents dans lesquels chacun peut se protéger. Dans ce type d'entreprise le client est au centre, cependant, celle-ci doit aussi prendre en compte tous ses acteurs: les salariés, les syndicats, les actionnaires, l'état (l'entreprise paye des impôts à l'état) ... Les pratiques, les outils et acteurs du contrôle de gestion en Afrique sont encore peu connus, en raison du développement encore embryonnaire de la recherche sur le contrôle de gestion en Afrique en général, et en particulier au Mali. En Afrique de l'Ouest, la recherche en contrôle de gestion gagne également petit à petit son territoire dans la communauté scientifique. Les travaux des chercheuses africaines (comme: Baidari, B. 2005, Boniface et Meyssonier, F. 2012, Wade, B. et Dieng, O.T., 2019, Daanoune, R. et Maimouni, S.2018, Gandaho, R. 2007, Errabih, S. et Marghich, A. 2014...) qui ont porté jusqu'ici sur les dispositifs et les pratiques de contrôle de gestion représentent la partie formelle du contrôle de gestion. Les études en contrôle de gestion réalisées sur les entreprises formelles du continent Africain gagnent petit à petit en nombre depuis le début des années 2000, et, à la lumière de tous ces travaux, nous prenons conscience que le degré d'instrumentation (adoption des outils de contrôle de gestion) et les pratiques hétérogènes sont expliquées en grande partie par la taille de l'entreprise et la propriété du capital. L'importance du sujet est le profit que les praticiens et chercheurs peuvent tirer des résultats car l'intérêt de la problématique de cette recherche renferme l'aspect pratique et scientifique. D'où notre intérêt pour la recherche sur la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles de Bamako, ce qui nous amène à poser la question principale suivantes: *Quelle est l'importance (rôle) de la pratique des méthodes et des outils du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles de Bamako?* Ainsi, de cette question principale découleront les questions spécifiques suivantes à savoir:

Question 1 : Quelles sont les méthodes et les outils du contrôle de gestion en usage dans les entreprises industrielles de Bamako ?

Question 2 : Comment est-ce que les méthodes et les outils du contrôle de gestion sont utilisés dans les entreprises industrielles de Bamako ?

¹ : Uralaud A, Simon C, « le contrôle de gestion », la découverte, paris, 1997, P.12

Question 3 : Quel est l'impact de la pratique des méthodes et des outils du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles de Bamako ?

Cet article vise à développer une importance majeure d'une recherche documentaire qui nous permettra de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire à travers une revue de littérature sur le contrôle de gestion. Cela nous permettra de mettre en pratique les connaissances théoriques, concernant le système budgétaire de l'entreprise et les insuffisances liées à son système de prévision des ventes et aussi de collecter les données pour faire une analyse approfondie afin de rapprocher les objectifs fixés par l'entreprise. L'objectif principal est d'expliquer l'importance (rôle) de la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles de Bamako. Nous proposons de procéder à une adaptation, des méthodes et des outils du contrôle de gestion à l'environnement industriel.

2. Revue de la littérature:

La budgétisation est un type familier et très important de plan à court terme, un plan qui est exprimé en termes numériques sur la façon dont les ressources d'une entreprise peuvent être distribuées pour atteindre les objectifs fixés. Exprimé en termes numériques sur la manière dont les ressources d'une entreprise peuvent être distribuées pour atteindre le bénéfice souhaité. Étant donné que l'élaboration d'un budget oblige l'entreprise à déterminer combien d'argent elle va recevoir, ce qu'elle va faire et comment elle va le faire combien d'argent entrera, quels coûts seront encourus, il sert un double objectif devenir une opération de contrôle aussi bien que de planification. Et puisque le budget est une de ce qui se passera sur une longue période, sa planification doit faire l'objet d'une réflexion approfondie.

2.1. La gestion budgétaire dans les entreprises

2.1.1. Aperçu du budget de l'entreprise et de la budgétisation

Le budget est le plan d'affaires qui décrit les dispositions financières des travaux qu'il est prévu de réaliser dans une certaine période de temps dans l'entreprise ou une partie de celle-ci et qui donne des informations régulières sur les résultats. Cependant, dans une certaine période de temps dans l'entreprise ou une partie de celle-ci et qui fournit un retour d'information régulier aux gestionnaires.

En d'autres termes, il s'agit des plans qui fournissent aux gestionnaires des informations sur la manière d'obtenir des ressources et de les dépenser en se concentrant sur l'utilisation optimale de ressources limitées. Dans ce cadre, le principal objectif des budgets est de garantir un flux d'informations continu et régulier aux gestionnaires afin d'assurer l'utilisation optimale des ressources opérationnelles. Le budget est un concept auquel les entreprises accordent de l'importance à tous les égards. La raison en est que le principal problème économique des entreprises est l'élimination de besoins illimités avec des ressources limitées. La confrontation des besoins et des ressources pour les satisfaire crée un problème de "choix" et de "péréquation". Égalisation des ressources et des besoins et le choix entre les besoins est le problème qui préoccupe toutes les entreprises conscientes et conscientes de leurs responsabilités.

De nos jours, c'est parmi les devoirs les plus importants de la direction d'actualiser la " planification, fonctions de planification, d'organisation, d'orientation, d'harmonisation et d'audit " qui constituent le processus de management dans les entreprises de manière à pouvoir

atteindre les objectifs de l'entreprise. Aujourd'hui, avec le développement de l'économie et des conditions techniques, la complexité du processus de gestion augmente, ce qui entraîne le développement de méthodes et de techniques liées à la gestion, et l'apparition de différents concepts. L'un d'entre eux est le concept de budget d'exploitation.

2.1.2. Cadre théorique de la Revue:

Dans cet article, les recherches sur la littérature théorique sont effectuées par des chercheurs sur les sujets suivants le concept de budgétisation et le style de contrôle budgétaire sont examinés et discutés. Il y a également une présentation des théories sur les principaux types de budget, le principal facteur de budget/prévision et les problèmes associés à la budgétisation et au contrôle. En outre, la relation entre l'analyse des écarts et la performance est explorée. Selon (Akintoye, 2008) le "Budget" et "Budgétisation" sont des concepts qui remontent à la nuit des temps. En effet le contrôle budgétaire pour l'amélioration des performances et "budgétisation" sont des concepts qui remontent à l'époque de la bible, précisément à l'époque de Joseph en Égypte. Les budgets ont été introduits pour la première fois dans les années 20 comme outil de gestion des coûts et des flux de trésorerie dans les grandes organisations industrielles. (Johnson, 1996) affirme que c'est dans les années 60 que les entreprises ont commencé à utiliser les budgets pour dicter leurs décisions. Dans les années 70 l'amélioration des performances était basée sur la réalisation d'objectifs financiers plutôt que sur l'efficacité. Les entreprises ont ensuite été confrontées à des problèmes dans les années 80, lorsqu'elles n'étaient pas prêtes à dépenser de l'argent pour innover afin de respecter les budgets rigides. Ils ne se souciaient plus de la façon dont les clients étaient traités, seule la réalisation des objectifs de vente devenait essentielle. La budgétisation dans l'organisation des entreprises est formellement associée à l'avènement du capitalisme industriel pour la révolution industrielle du dix-huitième siècle, ce qui a représenté un défi pour la gestion industrielle.

La recherche sur les pratiques de contrôle de gestion dans les économies développées est conséquente. Par exemple pour ce qui concerne la France, nous avons des travaux sur la nature du contrôle (Chiappelo, 1996), sur la dimension humaine du contrôle de gestion (Naro, 1998) et sur le travail des contrôleurs de gestion (Bollecker, 2007). La majeure partie des études porte sur les outils du contrôle de gestion que ce soient les méthodes de calculs de coûts, les systèmes budgétaires ou les tableaux de bord. Nous avons aussi des recherches contingentes qui privilégient la nature de l'entreprise considérée et s'intéressent aux outils du contrôle de gestion dans les petites et les moyennes entreprises (PME) (Nobre, 2001), à la structuration du contrôle de gestion dans les petites et les moyennes entreprises (PME) familiales (Meyssonnier et Zawadzki, 2008) ou à l'apparition du contrôle de gestion dans les start-ups (Meyssonnier, 2015). Enfin d'autres études portent sur les acteurs du contrôle de gestion que ce soit dans les PME (Nobre, 2001, b) ou dans les grands groupes (Lambert et Spornem, 2008).

On n'est pas encore à un tel niveau de connaissance pour le contrôle de gestion dans les pays émergents africains. Si on s'intéresse aux systèmes de pilotage de la performance des entreprises et leurs différentes dimensions identifiées de façon Générale par Otley (1999), on doit étudier, les dispositifs techniques et pratiques concrètes de modélisation des coûts (Comptabilité de gestion), de prévision et de suivi de l'activité et de la performance (plan et budgets), de mesure des performances opérationnelles et stratégies (indicateurs et tableau de bord), des modalités s'intéressent des managers et des salariés à la réalisation des objectifs Assurant la convergence des comportements (recompenses et sanctions, primes, bonus, promotions, etc.), les modes de gouvernance et d'organisation administrative de l'entreprise avec par exemple les relations entre les familles et les managers dans les petites et moyennes entreprises (PME) familiales, entre le siège et les filiales locales dans les groupes multinationaux,

le rôle des expertises, la forme et la fréquence du *reporting*, etc., les dimensions formelles et culturelles de la régulation interne de l'entreprise (adaptation de la culture nationale, usages et régales liés aux groupes Sochaux, techniques, religieux, au genre, etc. mais aussi mythes et valeurs propres à l'histoire de l'entreprise).

Il apparaît assez clairement que les études sur le noyau dur du système de pilotage de la performance des entreprises africaines, correspondent à la mesure et à la description des outils et pratiques de contrôle de gestion, et sont assez limitées. Les aspects comptables et financiers de l'entreprise informelle sont examinés par (Hernandez 1999). Certaines études sont menées sur les méthodes et les outils de calculs de coûts dans les entreprises du continent africain comme les travaux de (Ngongang 2010) au Cameroun ou de (Marghich et Errabih 2014) au Maroc. (Gervais et Kabure 2007) ont étudié le système de détermination de gestion de l'entreprise Burkinabé. D'autres études plus générales ont été menées sur les modalités formelles et informelles du contrôle de gestion des multinationales sur leurs filiales. Ceci a été fait par exemple le cas de filiale en Chine d'entreprises françaises et japonaises (Jaussaud et Schaaper 2006) ou de filiales de firmes multinationales d'origine française dans des pays développés et en émergence (Beddi 2012) mais, la connaissance des pratiques spécifiques de contrôle de gestion des entreprises multinationales en Afrique surtout au Mali est très réduite. (Bampoky et Meyssonier 2012) ont réalisé une étude du contrôle de gestion au Sénégal.

Depuis les années mille neuf cent quatre-vingt 1980 l'environnement économique des entreprises a radicalement évolué. Ainsi, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions, c'est-à-dire que l'entreprise doit non seulement s'adapter aux évolutions de son environnement externe, mais aussi, maintenir une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux ses ressources et ses compétences. Il est clair que le contrôle de gestion, dans la mesure où il se fonde sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs, est particulièrement confronté à cette turbulence de l'environnement. Le contrôle de gestion n'a cessé d'être remis en cause. Il est passé de la rationalisation des opérations de production de base à une fonction tactique de pilotage afin de suivre les changements économiques auxquels sont confrontées les entreprises.

Ces changements ont permis au contrôle de gestion de mettre en œuvre des outils de contrôle et de s'y appuyer, pour mieux s'adapter à l'environnement qui devient de plus en plus complexe, volatile et incertain. Face à cet environnement qui est de plus en plus compétitif voire même agressif, l'entreprise est d'avantage appelée à se doter des moyens humains, technologiques, financiers etc. lui permettant de mieux se positionner sur le marché et d'assurer sa pérennité, son développement et sa notoriété. Elle se trouve dans l'obligation de mettre à jour ses stratégies, ses approches managériales, ses modes opératoires. Elle doit être en mesure d'anticiper, d'agir et d'atténuer les aléas de son environnement. Conséquemment, la stratégie de l'entreprise est de mieux en mieux centrée sur l'amélioration de sa performance en s'appuyant sur des outils managériaux dont notamment le contrôle de gestion. Considéré depuis longtemps comme un centre de coût, ce dernier est devenu un pilier stratégique et un levier incontournable de la performance. Un ensemble d'outils du contrôle de gestion innovant a été mis en œuvre pour transmettre aux managers l'information pertinente en temps utile. Il s'agit par exemple d'Activity-based-costing/ management (Cooper & Kaplan, 1988, Mevellec, 1990, Lorino, 1991, 1997), le Target costing (Lorino, 1997, Meyssonier, 2001) et le Balanced Scorecard (Kaplan & NORTON, 1992). Une multiplication des possibilités offertes par la mondialisation et une complexité liée à la tendance à la saturation des marchés, l'émergence même d'une économie « de projet » est une source d'incertitude supplémentaire pour les organisations et les acteurs (Aurégan et Joffre, 2002). Dans ce contexte, les organisations ont besoin de mettre en place des mécanismes leur permettant non seulement de réagir rapidement,

mais surtout d'anticiper et d'organiser leur souplesse et leur adaptabilité c'est-à-dire d'être « proactives ».

Or, les modèles financiers et de contrôle de gestion utilisés quotidiennement dans les organisations demandent une information parfaite. Ce faisant, ils nient les phénomènes d'incertitude de l'information et ne tracent que les variables mesurables. Cette caractéristique leur nuit particulièrement, par ce qu'elle les rend myopes et fait qu'une part importante du processus de création de valeur organisationnelle leur échappe, comme le remarque Mintzberg (1990, p.591) avec le paradoxe de l'efficacité. De plus, le fait d'attendre une information parfaite entre les rend réactifs par essence (*Source: recherche sur Google? Mars, Avril 2022*).

Les outils de gestions fondés sur une constatation à posteriori d'une performance passée sont donc de moins en moins pertinents pour augurer d'une performance à venir. Le développement des recherches et des applications en *knowledge management*, par exemple, montre la volonté de sciences de gestions de passer à des modes de compréhension et de réflexion sur le sens des actions humaines moins systématiques et dogmatiques qu'auparavant. La part croissante d'échos faits à des recherches comme celles de Mintzberg, de March ou de Weick confirme bien ce glissement de la gestion vers les sciences cognitives.

3. Méthodologie

L'objectif de cet article est de clarifier, d'expliquer et de présenter le cadre qui sous-tend les objectifs de la recherche. Notre travail de recherche porte essentiellement sur la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles au Mali (cas de Bamako), et apporte un regard d'ensemble sur les différentes contraintes limitant la réussite de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans ce type d'organisation. Cette étude est menée dans les entreprises situées à Bamako dans le quartier Zone industrielles en commune deux (02) du district de Bamako. L'essentielle de notre travail de recherche se fait dans cette Zone. Les entreprises cibles sont les entreprises industrielles. Notre étude est réalisée sur la base des données recueillies à travers une enquête de terrain auprès de quinze (15) entreprises industrielles. Il met en évidence le plan de recherche, les sources de données (primaires et secondaires), la population et les techniques d'échantillonnage, la taille de l'échantillon, outils de collecte des données (questionnaire et entretien), la validité et la fiabilité ainsi que l'analyse des données. La démarche méthodologique est l'ensemble des opérations par lesquelles les modèles d'analyse sont soumis à l'épreuve des faits, confrontés à des données observables. Afin de vérifier nos hypothèses et d'analyser ainsi apporter des éléments de réponse à notre problématique, nous avons opté pour l'importance du système de contrôle budgétaire dans une entreprise au Mali. Le cadre de cet article présente les résultats de la mise en œuvre de notre objet de recherche sur l'échantillon de l'étude, à travers l'exploitation des documents. Ces résultats sont convergents avec la revue de littérature qui défend l'existence d'une relation positive entre la gouvernance d'entreprise et la performance des entreprises en mobilisant les théories dominantes de l'économie organisationnelle. Sachant que notre modèle n'est pas exhaustif, pour pouvoir expliquer toutes les situations par une relation de cause à effet mais il nous permet de dégager les grandes tendances et de constater des corrélations intéressantes et convergentes avec la plupart des travaux académiques qui montrent que le contrôle budgétaire a un effet significatif sur la performance de l'entreprise et sur sa valeur de marché, et ce pour différents contextes et indicateurs de performance. Le plus souvent, le concept de gestion budgétaire recouvre l'organisation des relations entre les actionnaires, les administrateurs et les dirigeants de l'entreprise.

3.1. concepts et définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a connu une évolution extensive durant ces quatre dernières décennies et raconter l'histoire du contrôle de gestion serait pur leurre du fait de la pluralité des situations que l'on rencontre dans toutes les formes d'organisations qui se sont dotées de cette fonction. Relever ce défi, c'est d'abord, s'interroger sur la définition du contrôle de gestion depuis ses origines, au lendemain de la seconde guerre mondiale, « Si l'on veut retourner aux origines, il convient de rendre hommage à celui qui a véritablement formalisé les différents constituants du contrôle de gestion. Selon Robert N. Anthony.² C'est à lui que reviendrait la paternité de la création de cette fonction aux Etats-Unis dans les années soixante. À cette époque, les multinationales se développèrent ; il devient nécessaire à la fois de déléguer les décisions et de contrôler l'usage de ces délégations. D'où l'apparition d'une fonction contrôle de gestion centralisée au siège, chargée de s'assurer que les objectifs sont bien réalisés. Selon Robert N. Anthony, le contrôle de gestion est au départ le « processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité pour réaliser les objectifs.

Au départ le contrôle était qualifié d'« œil de Moscou », terme qui a pris de l'ascendant après la guerre froide, le contrôle de gestion a par la suite pris le qualificatif de "thermostat" pour ainsi signifier qu'il joue le rôle qu'est celui du thermostat dans une organisation c'est-à-dire qu'il est chargé d'alerter le manager dès qu'un des objectifs fixés n'était pas atteint pour permettre à ce dernier de déclencher le processus de correction adéquate. Et quand il fut question de maîtriser les activités des structures dans lesquelles il est présent, il fut qualifié de "tour de contrôle" dont l'objectif est beaucoup plus de réguler que de sanctionner.

Aujourd'hui, le « contrôle de gestion » s'entend plutôt « pilotage de la performance » et est défini comme « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure ». ³ Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leur taille, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Le contrôle de gestion assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, il évite la réflexion stratégique au cours du processus et permet de focaliser son énergie sur les activités courantes ; envisagé sous cet aspect, il remplit bien une fonction de régulation, mais il constitue aussi un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées. En ce sens, il remplit une fonction d'auto-apprentissage de la réalité.

3.2. La performance interne et la performance externe

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, managers, actionnaires, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

²Management et contrôle de gestion, R.N Anthony, éd. Dunond, Paris, 2008, P5/354

³ C Horngren, A Bhimani, S Datar et G Foster, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^{ème} édition Pearson éducation France, 2006

Tableau 1 : Comparaison entre performance interne et performance externe

Performance interne	Performance externe
-Est tournée vers les managers -Est tournée vers les actionnaires et les organismes financiers	-Est tournée vers les managers -Est tournée vers les actionnaires et les organismes financiers
- Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation	- Porte sur le résultat, présent ou futur
-Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision	- Nécessite de produire et de communiquer les informations financières
-Aboutit à la définition des variables d'action	- Généré l'analyse financière des grands équilibres
- Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but	- Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes

Source: DORIATHB, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2007, Paris, p13724

3.3. Structure de propriété et contrôle dans le monde

La planification et l'allocation des moyens et des ressources dans le cadre la réalisation d'une initiative, action ou projet sont concrétisées par l'élaboration de ce qu'on appelle budget. Pour un foyer, un état ou une entreprise, le budget est l'outil de toute action. Les plans et budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion des organisations. Les recherches menées antérieurement montrent que leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. La méthode budgétaire donne aux dirigeants une version de l'avenir et les met en position favorable pour pouvoir exploiter les opportunités, c'est ainsi qu'elle leurs permet d'anticiper les problèmes. Dans l'entreprise la gestion budgétaire est une nécessité absolue, elle permet à la fois d'atteindre les objectifs tracés et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Elle est considérée comme étant un système de gestion prévisionnelle, qui a pour finalité de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, cette dernière permet donc l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents équipements.

Tableau 2 : Classification de la propriété et des droits de vote

Type de propriété	Pouvoir de vote dispersé	Pouvoir de vote concentré
Propriété dispersée	Plusieurs petits porteurs	Plusieurs petits porteurs
	Une action / un vote	Le pouvoir de vote est concentré entre les mains de Blockholders
	Conséquences: dirigeants puissants, faibles propriétaires, prise de contrôle par OPA Possible	Conséquences: Blockholders à droit de vote important, faibles minoritaires, OPA Impossible

Propriété concentrée	Actionnaires importants ou de contrôle	Actionnaires importants ou de contrôle
	Le pouvoir de vote est dilué à travers le vote plafonné	Les droits de vote alignés avec les droits de propriété: une action / une voix ou concentrés à travers d'autres mécanismes
	Conséquences: dirigeants puissants, propriétaires faibles, OPA difficiles	Conséquences: dirigeants faibles, minoritaires faibles, actionnaires majoritaires puissants, OPA possible .

Source: nous-mêmes

Enfin, A. Shleifer et R. W. Vishny (1997), constate que les systèmes de la Gouvernance d'Entreprise réussis, comme ceux des Etats-Unis, Allemagne et Japon, combinent une protection légale significative des investisseurs (au moins les plus influents) avec un rôle important des grands investisseurs. Cette combinaison les distingue des systèmes de gouvernance dans la majorité des pays où la protection légale des investisseurs est très limitée et qui sont dominés par des familles et actionnaires de contrôle (insider) qui reçoivent très peu de financement externe. La plupart des travaux de recherche empiriques, traitant de la relation entre la gouvernance et la performance, sont basés sur les données des firmes Américaines et Anglaises. Ils ont démontré une relation positive entre ces deux dimensions, à savoir la gouvernance et la performance quelle que soit la manière de les mesurer.

3.4. Relation positive entre la gouvernance d'entreprise et la performance

Les discussions académiques concernant le lien entre la gouvernance d'entreprise et la valeur de la firme ont démarré par l'analyse de Paul A. Gompers, Joy L. Ishii, Andrew Metrick (2003). Dans leur étude très connue sur « la gouvernance d'entreprise et le coût du capital », Paul A. Gompers, Joy L. Ishii, Andrew Metrick (2003) s'interrogent sur l'existence d'une relation entre les droits des actionnaires et la performance de l'entreprise. Ils considèrent que le G-Index reflète l'équilibre du pouvoir entre les actionnaires et les dirigeants. L'examen de cette relation s'est focalisé sur la comparaison entre les firmes qui se trouvent dans le quartile du haut appelé « le portefeuille des dictateurs » avec des dirigeants puissants et des actionnaires faibles et les firmes qui se trouvent dans le quartile du bas appelé « le portefeuille des démocrates » ayant des dirigeants à faible pouvoir et des actionnaires puissants : un portefeuille constitué des firmes ayant le plus faible G-Index « portefeuille des démocrates » surperforme par rapport au portefeuille constitué des firmes ayant le G-Index le plus élevé « portefeuille des dictateurs ».

4. Analyse des données

A travers une analyse statistique des données, les chercheurs ont constaté que les firmes ayant les droits des actionnaires les plus faibles ont tendance à être de larges firmes de l'Index S&P 500 avec un cours boursier, une prise de participation par les institutionnels et un volume d'échange relativement élevés, ainsi qu'une faible performance boursière et une faible croissance du chiffre d'affaires. Or, les années 1990 coïncident avec la montée en puissance de l'activisme des investisseurs institutionnels et une forte attention accordée aux principes de gouvernance, les chercheurs s'attendaient à une baisse de la participation des institutionnels dans les firmes ayant un G-Index élevé autrement dit où les droits des actionnaires sont les plus faibles. Toutefois, les chercheurs n'ont constaté aucune évidence d'une telle réduction que ce soit en termes de corrélations (pair Wise) ou d'analyse multivariée suggérant l'absence d'une relation solide entre le G-Index et les changements de prise de participation par les institutionnels. Par ailleurs, du fait que l'expérience menée n'utilise pas une affectation aléatoire

(randon assignment), autrement dit les firmes n'adoptent pas les principes de gouvernance de façon aléatoire, les chercheurs n'ont pas pu conclure de l'existence d'une relation de causalité mais ils ont établi des évidences confirmant leurs hypothèses. GIM considère que ces résultats découlent de trois explications possibles : (i) les principes de gouvernance causent des coûts d'agence élevés. Les investisseurs sous-estiment les coûts d'agence au début de la période d'étude, 1990 étant la première année de l'observation, (ii) les principes de gouvernance ne causent pas des coûts d'agence élevés mais les dirigeants qui prévoient une faible performance en 1990, adoptent des mécanismes de gouvernance en 1980 qui limitent les droits des actionnaires, ou bien (iii) les principes de gouvernance ne causent pas des coûts d'agence élevés mais leur présence est corrélée avec d'autres caractéristiques de la firme non spécifiées (secteur d'activité, inclusion dans S&P 500, détention par les institutionnels ...) qui causent une performance anormale en 1990. Ils ont ainsi tenté de tester quelle hypothèse serait valable et ont trouvé plus d'évidences en faveur de la première et la troisième hypothèse (le secteur d'activité expliquerait 15 à 30% de la performance anormale).

Enfin, vu l'insuffisance des données, les chercheurs concluent de la nécessité d'études plus approfondies pour vérifier la validité de ces hypothèses qui impliqueraient l'adoption de politiques différentes. En acceptant les évidences empiriques qui indiquent que les principes de gouvernance d'entreprise peuvent affecter significativement la valeur de la firme, Bedchuck, Cohen et Ferrel (2004) se sont interrogés sur les critères de gouvernance responsables de cette corrélation et qui méritent donc plus d'attention de la part des régulateurs et décideurs publics qui œuvrent pour l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Parmi les 24 critères de GIM, ils ont supposé que 6 critères jouent un rôle significatif dans la corrélation entre les principes de gouvernance suivis par l'IRRC et la valeur de la firme et ont ainsi construit le E-Index (Entrenching provisions).

5. Discussion des résultats

Les résultats obtenus offrent des opportunités à des recherches futures. Nous proposons que d'autres recherches tentent d'examiner l'utilisation des outils du contrôle de gestion. Nous proposons également de mettre plus de lumière sur les entraves qui entourent la conception et la mise en œuvre d'un service de contrôle de gestion au sein d'une entité afin qu'il puisse remplir pleinement son rôle de gestion et de pilotage de la performance. Le contrôle de gestion est désormais dans les entreprises (qu'elles soient grandes, petites, ou moyennes) une fonction tant stratégique qu'opérationnelle car aucune entreprise ne peut se passer de la maîtrise de ses ressources, qui constituent le rôle premier du contrôle de gestion.

D'autre part la compétition intense les oblige à faire du contrôle de gestion, pour permettre aux dirigeants et gestionnaires de réduire les dysfonctionnements et afin d'améliorer en permanence leurs performances. De ce fait, nos études nous ont montré que le service de contrôle de gestion occupe une place importante dans le fonctionnement de toute entreprise, il n'est pas considéré comme un simple outil de contrôle, bien plus. Le contrôle de gestion est une fonction importante pour le pilotage de l'organisation. Il assure la Tâche de conseil et de prévision, il constitue un élément d'aide à la prise de décision, le contrôleur de gestion est particulièrement garant des techniques de contrôle de gestion. Pour évaluer la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion nous a proposé des indicateurs et des outils. Ces outils sont efficaces du fait qu'ils permettent à l'entreprise d'être plus particulièrement flexible. Nous pouvons conclure qu'il serait maintenant très intéressant pour toute entreprise au Mali d'insérer un service de contrôle de gestion en son sein. Les résultats révèlent que les dispositifs du contrôle interne et du contrôle

de gestion, conformément à la réforme de la budgétisation en mode programme ne sont pas encore opérationnels au Mali. Nous confirmons nos résultats, qui convergent vers ceux des auteurs, ayant démontré combien l'importation des systèmes de contrôle de gestion dans des organisations publiques pouvait être souvent décevante et parfois risquée (Chatelain-Ponroy S., 2010). Selon (Chatelain-Ponroy S., 2008) les obstacles à l'importation de ces systèmes dans les organismes publics s'expliquent par le fait que les réformes se sont basées plutôt sur les étapes d'appropriation des outils, tout en accordant une négligence à leur adaptation. Dans le même ordre d'idées, Gibert (2003), avait souligné la délicate transposition des outils et techniques de contrôle du secteur privé vers le secteur public et des dangers qui en découlent mimétiquement. Dans un registre similaire, (Bartoli & Blatrix, 2015) ont souligné les difficultés à toute transformation dans les organismes publics, qui peuvent être réunies en quatre (04) leviers à savoir: (1) relatif aux politiques et stratégies; (2) relatif aux structures ;(3) relatif aux cultures; et (4) relatif aux comportements. La transposition des outils de contrôle de gestion dans les organismes privés n'est pas encore pérenne et légitime (Ezzamel & Willmott, 1997), à fortiori dans les organismes publics. A ce jour, les Responsables de Programme ne sont pas toujours dans la disposition d'exercer pleinement leurs fonctions, à fortiori de s'assurer de la mise en place effective des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Par ailleurs, Kaplan et Norton (2001) ont souligné que le tableau de bord équilibré (outil du système de contrôle de gestion) pouvait être introduit avec succès au sein des organismes publics à condition de l'adapter à la spécificité de ces organisations. Quant à (Drevet, 2011) il a mené une étude sur l'implantation d'un instrument de contrôle, notamment l'instrument de calcul de coûts au sein d'un organisme public français, en vue que cette implantation soit intégrée à une novation managériale. Ainsi, selon, l'auteur, le facteur capital de réussite de la création d'un instrument de gestion dans la sphère publique se situe dans le développement d'une société capable de rendre rapide la démarche de l'acquisition de cet instrument. (IDRISSI & TAOUAB, 2020) ont mené une étude sur l'implantation du système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques marocaines. Les résultats ont révélé que le dispositif de contrôle de gestion n'est toujours pas une réalité au sein de ces organisations publiques. Selon les auteurs, plusieurs difficultés empêchent la mise en œuvre d'un dispositif du contrôle de gestion au sein des organisations publiques marocaines à savoir : le refus au transformation ; le manque des ressources humaines ; un système d'information défaillant ; et le dysfonctionnement du système comptables.

6. Conclusion

En se fondant sur l'ensemble des résultats tirés du corpus empirique et le long des développements ci-avant. L'on peut apprécier avec précision la recevabilité de la proposition formulée supra. Le service de contrôle de gestion occupe une place importante dans le fonctionnement de l'entreprise en général et de l'entreprise industrielle en particulier, il n'est pas considéré comme un simple outil de contrôle, bien plus. Il est une fonction importante pour piloter l'organisation. Il assure la tâche de conseil et de prévision; il constitue un élément d'aide à la prise de décision, le contrôle de gestion est particulièrement garant des techniques de gestion. Pour évaluer la performance, il nous a proposé des indicateurs et des outils, on cite parmi ces outils: les outils de prévision, les outils de pilotage, le budget et le tableau de bord..., ce dernier est jugé plus efficace du fait qu'il permet à l'entreprise d'être particulièrement plus flexible. Pour pouvoir surmonter la complexité et dominer les impacts de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à maîtriser le présent pour pouvoir gérer l'incertitude de l'avenir. Le contrôle de gestion dans l'entreprise est perçu comme un pilier qui aide à l'amélioration de la performance de cette dernière. Il constitue alors un outil d'efficacité,

lorsque les objectifs fixés sont atteints et d'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Ses outils du contrôle de gestion au cours de ses années passées ont permis à l'entreprise d'encaisser l'instabilité de l'environnement et de prévoir un futur plus ou moins exact. L'évolution des outils de performance du contrôle de gestion dans ces dernières années ne se résume plus au fait d'en créer un, mais, d'adapter les outils existant au besoin de l'entreprise.

Notre travail de recherche a porté sur la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles: cas des entreprises industrielles de Bamako. Cette recherche avait pour objectif principal d'expliquer comment est-ce que le contrôle de gestion est pratiqué avec quelles méthodes et quels outils dans les entreprises industrielles implantées à Bamako.

Dans ce contexte, nous avons été dans le cadre de notre travail de recherche essaye d'approches des élément de réponse au questionnement suivant: quels sont les méthodes et les outils du contrôle de gestion en usage dans l'entreprise industrielle? En se fondant sur l'ensemble des résultats tires du corpus empirique le long des développements ci-avant, L'on peut apprécier avec précision la recevabilité de la proposition de recherche formulée supra. Les résultats de l'étude montrent la pratique du contrôle de gestion au sein de l'entreprise industrielle: cas des entreprises industrielles de Bamako, et cette pratique est effectuée avec l'usage des outils du contrôle de gestion, malgré l'absence du service de contrôle de gestion dans les différentes entreprises étudiées. Les résultats de notre étude montrent comment les outils du contrôle de gestion sont utilisés au sein de l'entreprise.

Bibliographie

A. TRAORE et MOULAYE. S. A. (2024) « LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES AU MALI: CAS DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES DE BAMAKO ». International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing.

Alain BURLAND, Claude J. SIMON, (1997) « le contrôle de gestion », Paris, p.3

Alcouffe S. et Avenier M-J. (2007), quels repères pour la mise en œuvre d'un schéma de pilotage fondé sur une logique « stratégique-opérationnelle » dans une entreprise de services de réseau ? Communication au 28^{ème} congrès de l'AFC, Comptabilité et Environnement, Mai, 26p

A. Et Villesèque- Dubus, F. (2013) Contrôle de gestion interactive. Paris : Dunod.

Angelica Schweizer, Maria Del Toi Carra, Matai Santiago-Delafosse (2020),

Les méthodes mixtes en psychologie, Analyse qualitatives et quantitatives : de la théorie à la pratique, Paris, édition : Dunod, 235 p.

Anne-Sophie Constant, Aldo Levy (2015), Réussir mémoire, thèse et HDR,

Extenso éditions, 5^{ème} édition ,192p.

Anthony R.N. (1988), "The Management Control Function", Boston, Harvard University Press.

Anthony R.N. (1965), "Planning and control systems, A Framework for analysis", 1er edition,

Antoine Mainguet, Audrey Philippart et Jérémy Lorrain (2016), La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée ; 2016/4 Volume 5 / n° 2 | pages 39 à 58

Ardoïn et Jordan (au sens de Ardoïn et Jordan 1979.p.101) le contrôle de gestion n'est pas une sorte de système technocratique qui serait la chose du contrôleur, et qu'il serait à utiliser.

Baidari, B. (2005). Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent ? *Revue Africaine de Gestion*, n°2, 25 – 50.

Bompoka, B. (2013). La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : discussion de la typologie de Lambert et Spornem. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 2, 112-141.

Bompoka, B., Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherche en science de Gestion*, n°92, 59-80.

Basu, R., Little, C. et Millard.2009 « Case Study: A Fresh approach of the Balanced Scorecard in the Heathrow Terminal 5 projet ». *Measuring Business Excellence*, 13(4): 22-33

Beddi, H. (2012). Les relations siège- filiale dans les firmes multinationales : vers une approche différenciée. *Management international*, n°1(17), 89-101

Bessire, Dominique. (1999) Définir la performance. *Comptabilité Contrôle Audit*, Septembre 5 (2), P.127-150.

Boisvert, H. et Caron, M-A (2014) le contrôle de gestion, une interface de cohérence organisationnelle.

Boniface Bompoka, François Meyssonier (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. Dans *Recherche en Sciences de Gestion* 2012/ (N°92),

Bolivard, M.P., Humanely. et Rodriguez, D.O., 2010. «Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: An experience in municipal sport services ». *Academia*, 45 :116

Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol.1, N°13, 87-106.

Bollecker M. (2009), *Contrôle de gestion : une fonction en danger ? actes du 30°congrès de l'AFP*, Strasbourg.

Bollecker M. et Narco G (Coord), *le contrôle de gestion aujourd'hui*, Millau : Vuibert, p.107123.