

Le Contrôle Interne Dans Les Théories Des Organisations : Une Revue De La Litterature Theorique

Internal Control In Organization Theories: A Review Of Theoretical Literature.

Auteur 1: GHYATI Soufiane

Auteur 2: KASBAOUI Tarik

GHYATI Soufiane, (PhD en Sciences de gestion, MA)
École Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca
Université Hassan II Casablanca
Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion-LRPFG - Maroc

KASBAOUI Tarik, (Professeur de l'Enseignement Supérieur, MA)
École Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca
Université Hassan II Casablanca
Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion-LRPFG - Maroc

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : GHYATI , S. & KASBAOUI , T. (2023) « Le Contrôle Interne Dans Les Théories Des Organisations : Une Revue De La Litterature Theorique », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 21 » pp: 0326 – 0354.

Date de soumission : Novembre 2023

Date de publication : Décembre 2023



DOI : 10.5281/zenodo.10375588
Copyright © 2023 – ASJ



Résumé

Cet article explore divers aspects de l'approche systémique du contrôle, examinant son rôle crucial dans la gouvernance des organisations et son adaptation à leur complexité. L'objectif est de contribuer à une compréhension approfondie et contextuelle de ce sous-système essentiel. La notion de contrôle interne occupe une place prépondérante dans la gouvernance des organisations, évoluant pour répondre aux exigences croissantes. La présente recherche examine la conception du contrôle interne selon le référentiel COSO de 1994, soulignant l'importance des cinq composantes fondamentales. Reconnaisant l'importance de la norme, notre recherche souligne la nécessité d'une approche contextuelle du contrôle interne, explorant la distinction entre le contrôle interne et le contrôle de l'organisation. En scrutant l'évolution des typologies de contrôle, l'étude vise à structurer une vision historique tout en soulignant l'importance de comprendre le contrôle dans un contexte global. Cet article sert de cadre théorique pour une recherche approfondie sur le contrôle interne, soulignant l'importance de définir clairement les notions et concepts. Cet article sur la théorie du contrôle interne conclut que le terme "contrôle" a une richesse sémantique complexe, avec 57 connotations, soulignant la complexité du concept. Il met en évidence la sensibilité des partenaires externes aux dispositifs de contrôle interne et souligne son importance stratégique dans la gestion des interactions externes.

Mots clés : Approche systémique ; Contrôle interne ; Typologies de contrôle ; Gouvernance organisationnelle ; Contextualisation du contrôle.

Abstract

This article explores various aspects of the systemic approach to control, examining its crucial role in organizational governance and its adaptation to complexity. The aim is to contribute to a deep and contextual understanding of this essential subsystem. The concept of internal control holds a prominent place in organizational governance, evolving to meet growing demands. This research investigates the conception of internal control according to the COSO 1994 framework, emphasizing the importance of its five fundamental components. Recognizing the significance of standards, our research underscores the need for a contextual approach to internal control, exploring the distinction between internal control and organizational control. By scrutinizing the evolution of control typologies, the study seeks to structure a historical perspective while emphasizing the importance of understanding control in a global context. This article serves as a theoretical framework for in-depth research on internal control, emphasizing the importance of clearly defining concepts. This article on internal control theory concludes that the term "control" has a complex semantic richness, with 57 connotations, underlining the complexity of the concept. It highlights the sensitivity of external partners to internal control systems, and underlines its strategic importance in managing external interactions.

Keywords: Systemic approach; Internal control; Control typologies; Organizational governance; Contextualization of control.

Introduction

La compréhension profonde des organisations requiert une approche holistique qui va au-delà des méthodes analytiques conventionnelles. Dans cette quête d'une vision globale, la Théorie Générale des Systèmes, formulée par Ludwig Von Bertalanffy, a joué un rôle crucial en offrant une perspective dynamique et intégrée de l'entreprise en tant que système complexe.

Von Bertalanffy a conceptualisé l'entreprise comme un organisme vivant, doté de caractéristiques distinctes, de missions définissant son essence, et d'une organisation interne composée de multiples composantes interdépendantes. Cette approche systémique transcende les méthodologies analytiques traditionnelles, fournissant une compréhension approfondie des dynamiques internes de l'entreprise et de ses interactions constantes avec son environnement.

Au cœur de cette vision systémique, le concept de contrôle émerge comme un sous-système fondamental régulant les activités de l'organisation à tous les niveaux. Le contrôle, bien plus qu'une simple mécanique de surveillance, devient un élément central orientant les comportements des acteurs de l'organisation dans le but de réaliser ses objectifs.

Cet article explore les divers aspects de cette approche systémique du contrôle, examinant son rôle crucial dans la gouvernance des organisations et son adaptation à la complexité inhérente à leur nature. En analysant les travaux de chercheurs éminents et en mettant en lumière les différentes dimensions du contrôle, l'objectif est de contribuer à une compréhension approfondie et contextuelle de ce sous-système essentiel au fonctionnement des organisations modernes.

La notion de contrôle interne occupe une place prépondérante dans la gouvernance des organisations, et son appréhension a évolué au fil du temps pour répondre aux exigences croissantes de fiabilité, d'efficacité opérationnelle et de conformité. Cette section examine une conception prédominante du contrôle interne, telle qu'énoncée par le référentiel international COSO de 1994, soulignant les cinq composantes fondamentales structurant l'ensemble du dispositif de contrôle interne.

Tout en reconnaissant l'importance de la norme, l'article met en lumière la nécessité d'une approche contextuelle du contrôle interne, soulignant que sa mise en œuvre effective peut varier en fonction des caractéristiques spécifiques de chaque entreprise. Nous explorons également la distinction entre le contrôle interne et le contrôle de l'organisation, mettant en évidence les évolutions conceptuelles qui brouillent les frontières entre ces deux notions.

En scrutant l'évolution des typologies de contrôle au sein des organisations, cette étude analyse les visions majeures ayant influencé les travaux sur le contrôle. En intégrant ces perspectives

diverses, l'objectif est de structurer une vision historique éclairante tout en soulignant l'importance de comprendre le contrôle dans un contexte global.

Un cadre théorique de recherche scientifique clair et soigneusement entretenu représente certainement un gage pour faire remonter la recherche à un niveau scientifique solide. Le théorique représente dès lors le background de toute recherche servant à expliciter la signification des notions et des concepts révélés d'une manière aussi patente. Ceci est nécessaire également pour assurer la compréhensibilité de l'ensemble du travail tout en faisant une ligature entre ses différentes articulations. Il s'agit alors d'une nécessité préalable pour remplir et partager les résultats avec l'ensemble de la communauté scientifique.

Dans ce sens, le présent article représente le soubassement théorique pour un travail de recherche sur le contrôle interne.

Ainsi dans ce qui suit, nous essayerons tout d'abord de puiser dans la littérature afin de comprendre les systèmes de contrôle interne. Creuser encore pour décortiquer sommairement la notion de contrôle. Nous tenterons par la suite d'approcher le contrôle interne dans les organisations le référentiel international (COSO 1994). Nous essayerons ensuite de repérer le lien entre le contrôle interne et le système de contrôle. Et puis à la fin de ce travail, nous énumérerons quelques caractéristiques des systèmes de contrôle.

1. LES SYSTEMES DE CONTROLE ET LA NOTION DE CONTROLE

Dans sa théorie générale des systèmes, Ludwig Von Bertalanffy a mis en place les bases d'une approche qui allait favoriser une compréhension globalisante de l'entreprise et de détacher des visions plus classiques d'étude des organisations (Von Bertalanffy 1968). En effet, l'analyse systémique cherche d'abord à appréhender l'organisation dans sa globalité en la considérant justement comme un système composé de différents constituants interagissant entre eux, l'organisation elle-même étant en influence constante avec son environnement.

Cette approche apportait ainsi une autre dimension par rapport aux méthodes analytiques qui cherchaient d'abord à étudier, à travers des modèles empiriques, mathématiques et comportementaux, des aspects particuliers de l'entreprise pris séparément (Plane 2012) : production, recherche opérationnelle, sociologie de l'entreprise, ...

L'objectif de l'analyse systémique était alors d'étudier l'entreprise comme une entité globale, dotée de caractéristiques propres, de missions justifiant son existence même, d'une organisation, d'un fonctionnement complexe pouvant être scindé entre unités interdépendantes dotées de dynamiques internes, de centres de décision, d'une mécanique maîtrisée et contrôlée (Von Bertalanffy 1972).

Il n'est pas inutile de rappeler que ce dernier fût d'abord biologiste avant de transposer ses travaux en entreprise. Il voulait, par sa théorie, unifier l'étude de l'entreprise dans toute sa complexité, assimilant presque ainsi sa compréhension à la complexité de l'étude d'un être vivant.

Comme le démontrent (Gershenson et al. 2013), la recherche sur les systèmes au niveau de toutes les disciplines, y compris les sciences sociales, demeure en plein développement avec comme enjeu fondamental en perspective, d'allier la compréhension globale de la complexité desdits systèmes et l'analyse des données statistiques relatives à l'évolution de chacune de leurs composantes déterminant l'évolution de leur état général.

Dans le même courant de pensée, (Forrester 1968) allait creuser le sillon initié par Von Bertalanffy en décrivant finalement l'organisation comme un système complexe, composé lui-même de sous-systèmes organisés pour assurer les activités d'une entreprise ouverte sur son environnement. Un de ses axes majeurs de recherche fût d'étudier l'interdépendance de ces sous-systèmes et de leurs composantes, chacun d'eux influençant directement et indirectement l'entreprise par l'intermédiaire de leur impact sur les autres sous-systèmes et composantes.

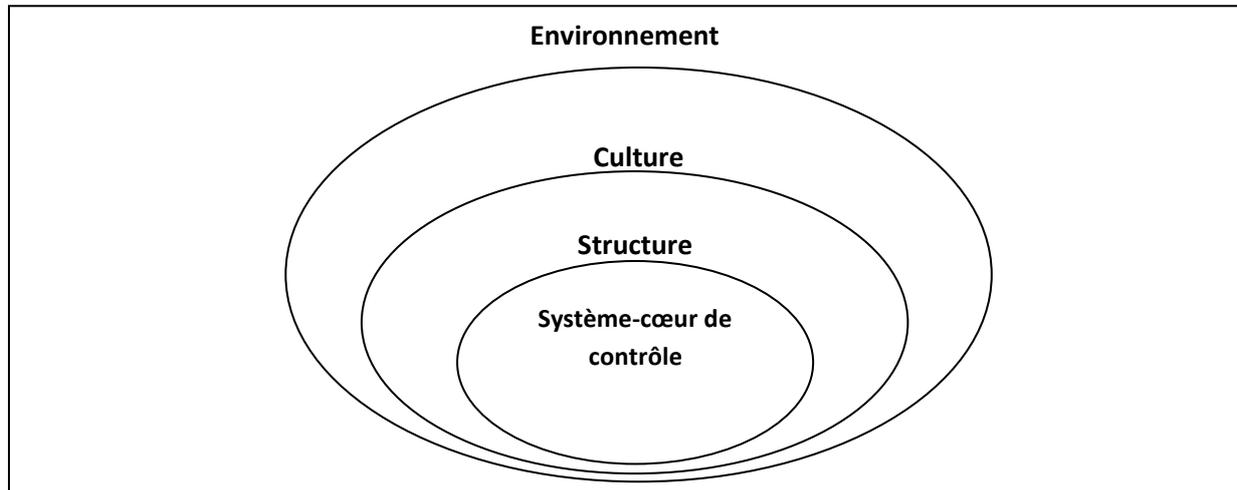
Dans cette configuration, il présente l'entreprise comme un système concret disposant de ressources tangibles ; ayant une finalité ; organisé autour d'une division du travail et de mécanismes de coordination ; dynamique et en constante évolution ; régulé afin de s'assurer de la réalisation de la finalité de l'entreprise ; et enfin disposant d'un système de commande lui permettant de faire face à diverses situations (Forrester 2007).

Ces différents attributs du « système entreprise » que sont la régulation, la prise de décision, la structuration des activités et l'utilisation des moyens dont l'entreprise est prioritaire confèrent ainsi, de fait et manière intuitive, à la notion de « contrôle » une position fondamentale depuis la protection du patrimoine et des ressources de l'entreprise, jusqu'aux aspects organisationnels, opérationnels, de pilotage et même stratégiques.

Dès lors, le contrôle apparaît lui-même comme sous-système disposant de particularités propres à l'entreprise et impactant sa performance. Il interagit également avec les autres sous-systèmes de l'organisation : système de production, système d'information, système comptable, ... Dans ce cadre, la notion de « système de contrôle » nous paraît donc appropriée.

Plusieurs travaux ont mis en exergue ces conclusions et ont modélisé les systèmes de contrôle avec différents niveaux de subsidiarité. Ainsi, citons par exemple (E. G. Flamholtz 1983) qui plaide pour une « méta-perspective des systèmes de contrôle » favorisant une compréhension totale des facteurs influençant l'existence de l'organisation et qu'il a décomposée comme suit :

Figure 1: Modélisation des systèmes de contrôle de Flamholtz 1983



Source: Flamholtz, Eric G. 1983. "Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives." *Accounting, Organizations and Society* 8 (2-3): 153-69.

Flamholtz identifie ainsi le système-cœur du système de contrôle comme fondé sur les moyens de contrôle (planification, évaluation, feed-back), leurs instruments (systèmes d'information, procédures, comptabilité, système de mesures, ...) leurs horizons d'intervention (avant, pendant ou après l'action). D'ores et déjà, il ne limite pas la notion plus vaste de contrôle au seul système-cœur précédemment décrit mais intègre de manière définitive l'organisation des activités et des structures de l'entreprise, la culture dominante au sein des groupes qui la compose et l'environnement avec lequel elle interagit. Ceci lie irrémédiablement le sous-système de contrôle avec divers facteurs de contingence que l'on retrouve d'ailleurs au niveau d'autres travaux en la matière. Nous retrouvons d'ailleurs cette notion englobante des systèmes de contrôle dans la définition même du contrôle, et plus particulièrement celle du contrôle interne (Gibert 2002) sur laquelle nous avons choisi de baser ce travail.

Ainsi, le système de contrôle « épouse la forme » de l'organisation à tous les niveaux et constitue un de ses systèmes nerveux (depuis la stratégie jusqu'au process). Il oriente les comportements des agents dans l'intérêt de l'organisation et aide à la décision stratégique, managériale et opérationnelle. Il dispose pour cela de sa propre organisation, de ses propres agents, outils et méthodes (y compris ses systèmes d'information), d'un pilotage, d'une communication, d'une surveillance et d'un coût.

Dans cette optique, l'entreprise, en tant que système global composite interagissant avec l'extérieur, est un milieu maîtrisé, sous contrôle. La nature de ce contrôle demeure toutefois très variée comme en témoignent, par exemple, les travaux opposés et complémentaires de (Ouchi 1979) et de (Hofstede 1981). Si le premier s'est attaché à étudier certains aspects comportementaux comme le problème de l'obtention de la coopération entre une collection d'individus ou d'unités qui partagent que partiellement les objectifs congruents de l'organisation, le second a davantage mis l'accent sur le déterminisme entre la nature des activités de l'organisation et ses moyens de contrôle.

Une telle distance entre les analyses respectives de ces deux auteurs donne un aperçu de la diversité des finalités que peuvent s'assigner des travaux portant sur les systèmes de contrôle au sein des entreprises. Mesreau (2000), cité par (Boungab 2005), précise à cet effet que « dans toutes les organisations, les différents modes de contrôle sont utilisés. Cependant, nous pouvons constater qu'une organisation donnée a généralement tendance à privilégier l'un d'entre eux ». Au-delà des différents modèles de contrôle développés dans la littérature scientifique à la recherche d'une conceptualisation des systèmes de contrôle dans les organisations, il est essentiel de procéder à une revue de certaines définitions majeures retenues pour un concept aussi présent et intrusif dans ses effets que transverse et intangible dans sa définition. En effet, le contrôle comme volonté, système, processus et comportements faisant intégralement partie de la gestion tend parfois à se superposer à ses moyens, sa finalité et son appréhension comme objet de recherche.

Comme le souligne d'ailleurs (Chiapello 1996) dans sa proposition d'un modèle général du contrôle, « de nombreuses typologies listant les différents types de contrôle possibles dans les entreprises ont été produites dans l'histoire de la théorie des organisations ». Selon le travail de synthèse qu'elle a élaboré, le contrôle puise directement ses fondements dans les théories de la contingence structurelle afin d'expliquer les différents « modes de contrôle » au sein des entreprises et pourquoi certains « modes » sont plus adaptés à telle ou telle firme compte tenu de ses caractéristiques intrinsèques.

Dès lors, l'efficacité organisationnelle, qui est la finalité de tout type de contrôle, dépend d'un ajustement ou adéquation avec différentes spécificités propres à l'entreprise, les contingences d'une situation donnant lieu à des solutions en termes de contrôle. La compréhension et la modélisation des facteurs intentionnels ou involontaires qui structurent l'organisation est l'un des objectifs majeurs des recherches en contrôle et de nombreux auteurs ont produits à cet effet des travaux de référence reposant sur des cadres conceptuels étayés permettant d'appréhender le contrôle au travers de catégorisations simples ou plus complexes.

Pour l'élaboration de son modèle intégrateur, (Chiapello 1996) retient comme définition du contrôle « toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité » en s'appuyant également sur celle soutenue par (Lebas 1980) qui propose que le contrôle a pour résultat de réduire les degrés de liberté laissés aux personnes dans les organisations, soit en empêchant certaines actions, soit en accroissant le caractère désirables d'autres actions. Ceci rejoint d'ailleurs l'une de celles relevant des travaux de (Bouquin and Fiol 2007) qui évoque le contrôle comme étant en partie « l'orientation des comportements » en énonçant même les capacités de réflexion et d'anticipation demandées aux individus comme possibilité d'extension de son domaine d'application.

(Tannenbaum 1968) précisait déjà qu'une « Organisation implique un contrôle. Une organisation sociale est un arrangement ordonné des interactions humaines individuelles. Les processus de contrôle aident à circonscrire les comportements idiosyncrasiques et les garder conformes au plan de l'organisation rationnelle. Les organisations ont besoin d'une certaine quantité de conformité ainsi que l'intégration des diverses activités. La fonction de contrôle porte sur la conformité à des exigences organisationnelles et la réalisation des objectifs ultimes de l'organisation. La coordination et l'ordre créé (...) est en grande partie une fonction de contrôle. ».

Cette notion fondamentale d' « influence » est également présente chez (Anthony 1965) qui prévoit que le contrôle de gestion, une des formes de contrôle présente dans la littérature et dite contrôle par les résultats, est un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer ses stratégies. On retrouve d'ailleurs la même référence à « l'influence » dans une majeure partie des travaux sous revue en notant que les différentes approches du contrôle en littérature lui apportent une finalité de performance de l'organisation, d'atteinte de ses objectifs ou d'évitement.

(E. G. Flamholtz 1983) qui évoquait de son côté le besoin de développer une « méta-perspective des systèmes de contrôle » définit le contrôle comme étant l'ensemble des actions ou activités prises pour influencer la probabilité que les acteurs de l'organisation aient des comportements permettant l'atteinte des objectifs de ladite organisation. Il développe une approche similaire à celle de (Otley and Berry 1980) et intègre les influences et les interrelations qui existent entre les différentes composantes qui constituent le système de contrôle de l'organisation.

Tout en indiquant que le choix de la structuration du contrôle peut donner lieu à des différences significatives en matière de performance de l'organisation, (Ostrom 1974) suggère que si ces choix sont intentionnels, ils « altèrent » volontairement les conditions de fonctionnement de l'entreprise à différents niveaux afin d'éviter des conséquences néfastes pour l'organisation et

de favoriser, d'autre part, la réalisation de certaines conséquences jugées plus favorables. Ces effets donnent sens au concept de contrôle et en définissent alors toute la substance.

Le contrôle par l'orientation des comportements est d'ailleurs soulevé par (K. Merchant 1987) et repris par (Langevin and Naro 2003). Ces derniers concluent dans ce sens en précisant que les définitions du contrôle au sein des organisations ont d'abord une approche fonctionnaliste. Bien qu'ayant des légères différences, elles versent toutes vers la même définition, à savoir que le contrôle « est l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés sont en cohérence avec ses objectifs ». D'après (Bouquin and Fiol 2007), le contrôle peut également être approché comme un processus qui va au-delà des écoles comportementales liées aux actions des individus pour avoir une existence impersonnelle affectant certes les comportements mais d'abord liée à la mise en œuvre des fonctions génériques ou missions qui seront accomplies. Le contrôle, selon lui, affecte ainsi la structuration des process et, partant, toute la morphologie de l'organisation, d'où la notion de contrôle organisationnel.

N'étant ni focalisé sur une activité particulière ni à un instant donné, il peut être alors défini comme un processus de maîtrise globale, décliné sur toute l'entreprise et affectant son propre fonctionnement. (Reeves and Woodward 1970) avaient en effet déjà étudié notamment les contrôles impersonnels mécaniques et administratifs qui laissent peu de marges aux comportements.

Dans ce sens, le contrôle global de l'organisation peut être présenté comme un ensemble de contrôles différents : Pour (Hopwood 1974), les grandes entreprises utilisent certes des règles formelles et des procédures standard pour réguler le comportement de leurs subalternes et salariés. Cependant, des règles supplémentaires sont requises verbalement ou apprises par l'expérience. Autrement dit, il existe des contrôles tant formels qu'informels. Ainsi, des contrôles qualifiés de sociaux, des valeurs partagées et des engagements de groupes apparaissent et reflètent le contrôle qu'exercent les managers. Ces derniers sont probablement plus difficiles à formaliser à cause de leur nature.

Comme nous l'avons vu, certains comme (E. G. Flamholtz 1983) appréhende le contrôle dans le sens étroit d'un système cybernétique. D'autres comme (Jaworski 1988) et (K. A. Merchant 1982) ont une opinion plus holistique de contrôle. Pour ce dernier auteur, le contrôle est défini comme ayant une fonction de base, celle d'aider à s'assurer que les comportements des individus sont appropriés dans l'organisation. Ces comportements devraient être compatibles avec la stratégie de l'organisation qui, si elle existe, devrait à son tour avoir été choisie comme le meilleur chemin pris vers l'accomplissement des objectifs de l'organisation.

Une telle définition du contrôle fournit une façon de satisfaire l'existence de force de contrôles tant informels que formelles. Il permet aussi de voir le contrôle comme étant exercé par le manager, les collaborateurs ou par une autre partie prenante. D'ailleurs (Reeves and Woodward 1970) entendent le contrôle comme un processus cybernétique qui essaye de contrôler en mesurant le résultat de la tâche.

(Ouchi 1976), (Ouchi and Maguire 1975) et (Eisenhardt 1985) ont une opinion plus large où le contrôle implique le contrôle et l'évaluation tant du résultat que du comportement ou de l'action en général. (Jaworski 1988) a proposé également une approche plus holistique du contrôle qui englobe tous ces éléments et assume une nette dichotomie formelle/informelle.

La formalisation du contrôle ne représente donc que la mesure au titre de laquelle le contrôle est exercé par des règles normalisées et standardisées (Harrison et al. 1994). La formalisation peut représenter l'utilisation de règles dans l'organisation mais dans la pratique, des règles organisationnelles peuvent ne pas nécessairement être écrites. La communication de règles peut être écrite ou verbale en soulignant que d'après (Hall 1977), les règles non écrites ou les routines peuvent parfois l'être de manière plus obligatoire que ceux qui sont codifiés. On notera cependant, d'après le même auteur, que plus haute est la propension de codification des fonctions et moins est permise toute variation dans les comportements.

Il n'est pas sans intérêt de noter qu'(Otley and Berry 1980) relevaient déjà que le terme même de « control » dans la conception anglo-saxonne comprenait 57 connotations avec une prépondérance pour la domination, la régulation et le pilotage. Ils indiquaient déjà, qu'à ces compréhensions, s'ajoutait la dimension particulière d'inspection dans la littérature francophone. Nous retiendrons donc ces deux dimensions pour les besoins de ce travail dans la mesure où ils rejoignent les travaux prépondérants dans le domaine du contrôle.

2. LE CONTROLE INTERNE DANS LES ORGANISATIONS

L'une des conceptions les plus fréquentes en matière de contrôle interne, telle que revue au niveau des travaux scientifiques ou professionnelles et confirmée par (Gumb and Noël 2007), renvoie à celle retenue par le référentiel international (COSO 1994) et ce, indépendamment des considérations liées à l'actualisation dudit référentiel.

Le contrôle interne y est défini comme « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et les salariés afin de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation et à l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et règlements ».

Il s'appuie en cela sur cinq composantes, à savoir, l'environnement, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage. Chacune de ces

composantes est prise en compte au niveau de chaque activité et fonction de l'entreprise. La déclinaison de cet ensemble constitue la structure du dispositif de contrôle interne (COSO 1994).

En approfondissant l'analyse de la place réservée aux cinq composantes du contrôle interne (l'environnement, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage) au sein de l'organisation et leur déclinaison sur chaque fonction et activité, il apparaît que le (COSO 1994) situe le contrôle interne comme transcendant toute séparation organisationnelle, fonctionnelle ou de pouvoirs pour en quelque sorte s'ancrer aux activités opérationnelles de l'entité concernée et ce, dans l'ensemble des aspects liés à son fonctionnement. Le contrôle interne devient ainsi intimement lié à chaque acte de gestion ou d'administration et est considéré comme partie intégrante de la structuration même de l'organisation. A ce titre, (Ebondo and Pigé 2002) abonde dans ce sens et précise que l'activité de contrôle interne apparaît comme constitutive de l'organisation dans sa différence par rapport au marché.

Même si le (COSO 1994) présente un cadre normalisé, il précise dans sa section traitant des composantes du dispositif de contrôle interne qu'une déclinaison efficace de ce dispositif varie en fonction des caractéristiques d'une entreprise et que deux organisations ne devraient pas avoir un système de contrôle interne similaire. En effet, selon ce référentiel, les besoins des entreprises en contrôle interne diffèrent considérablement, notamment par l'industrie, la taille et la philosophie du management.

Ceci rejoint en substance les orientations de la théorie de la contingence et les nombreux auteurs ayant traité du contrôle dans les organisations. L'hypothèse sous-jacente à cette théorie est qu'il n'existe pas un seul type d'organisation qui serait bon en soi et applicable à toutes les entreprises dans une finalité de performance (Chiapello 1996). Au contraire, l'efficacité organisationnelle dépend d'un ajustement ou adéquation avec l'environnement, l'incertitude, la taille de l'organisation, la technologie et autres caractéristiques propres à la firme.

Les travaux relatifs au contrôle organisationnel sont, à ce titre, révélateurs. En effet, le contrôle organisationnel comme champ de recherche est venu compléter ceux relatifs spécifiquement au contrôle par les résultats, en l'occurrence le contrôle de gestion, du fait que ce dernier n'offrait pas un cadre global d'analyse du contrôle au sein des organisations (Chiapello 1996). Toutefois, nous relèverons que dans la synthèse des travaux précédents élaborée par cette dernière et qui constituera l'une de nos références majeures en la matière, le contrôle organisationnel empreinte également à la théorie de la contingence ses fondements afin d'expliquer les différents « modes de contrôle » au sein des entreprises et pourquoi certains

« modes » sont plus adaptés à telle ou telle firme compte tenu de ses caractéristiques intrinsèques.

S'il est globalement admis que le contrôle interne permet aux entreprises d'assurer les trois objectifs susvisés (Spira and Page 2003), certains dysfonctionnements ou fraudes largement médiatisés ont encouragé les entreprises à mettre davantage l'accent sur leurs dispositifs de contrôle interne (Maguiri and Ibenrissoul 2014).

Comme le relève déjà (Sutton 2006), les organes de direction sont de plus en plus astreints à améliorer l'efficacité du contrôle interne et à communiquer les résultats de sa mise en œuvre aux organes d'administration. Par ailleurs, selon (Rittenberg and Schwieger 2001), les partenaires externes comme les fournisseurs et les clients sont également sensibles aux dispositifs de contrôle interne car leur défaillance peut affecter à long terme leurs rapports avec l'organisation.

Malgré le fait que le contrôle interne est un élément essentiel dans l'activité d'une entreprise, la structure du contrôle interne au sein de l'environnement organisationnel est toutefois relativement peu explorée par les chercheurs, comme l'a noté (Kinney 2000).

En effet, si la littérature professionnelle sur le contrôle interne semble avoir fait des progrès majeurs dans l'élaboration de cadres normatifs internationaux sous la pression, notamment, des exigences des investisseurs, le nombre de recherches scientifiques sur le contrôle interne demeure limité par rapport à d'autres champs. Dans ce sens, (Selto and Widener 2004) qui ont analysé les articles de recherche et les contributions professionnelles relatives du point de vue de l'information financière ont précisé qu'il y avait moins de sujets sur le contrôle interne dans la littérature scientifique que dans la littérature professionnelle.

L'accent a davantage été mis, en effet, sur le rôle et les aspects pratiques du contrôle interne. À ce titre, (Hermanson, Smith, and Stephens 2012) se sont intéressés au degré d'efficacité du contrôle interne selon la nature de l'entreprise et en se basant sur l'appréciation de ses propres organes de direction. (Gumb and Noël 2007), pour leur part, ont appréhendé l'efficacité du contrôle interne à travers l'analyse du discours des dirigeants.

Des recherches, comme celles de (Shi and Wang 2011) ont notamment examiné cet aspect et ses implications au travers de la communication légale des entreprises sur les incidents et fraudes relevés, rendue obligatoire après la mise en place en 2002 de la loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis. Cette dernière qui exige une communication institutionnelle documentée sur les activités de contrôle et sur leur efficacité a rendu disponibles des informations, considérées jadis difficilement accessibles, sur les défaillances du contrôle interne et la fraude en entreprise.

Par ailleurs, (Trotman 1998) relève que le contrôle interne a également été étudié très tôt par la littérature scientifique dans le sens de l'efficacité de son évaluation et, donc à des fins d'audit externe. Il précise, à ce titre, que l'objet de ces recherches est davantage focalisé sur les processus de décision et de jugement des auditeurs externes que sur une appréhension des réalités liées aux dispositifs de contrôle interne en place. Ceci ne constitue pas, de fait, l'objet de ce projet de recherche qui s'intéresse à l'aspect endogène du contrôle interne, plutôt qu'à ses conséquences sur les parties externes.

Un ensemble de travaux ont, par ailleurs, mis en exergue les liens pouvant exister entre le contrôle interne et d'autres champs de recherche :

On peut citer (Feng, Li, and Mcvay 2009) qui ont étudié l'influence de la qualité du contrôle interne sur la nature des directives données par les managers. (Tseng 2007) qui a examiné son impact sur la performance de la firme. (Li, Johnstone, and Rupley 2007) qui ont évalué les conséquences des défaillances du contrôle interne sur l'amélioration du fonctionnement de la gouvernance. (Ebondo and Pigé 2002) également qui se sont intéressés au rôle du contrôle interne dans la réduction des coûts de transaction ; ou enfin, (Michelon, Beretta, and Bozzolan 2009) qui ont démontré que le recours à une communication judicieuse sur le contrôle interne destinée aux investisseurs sur le marché financier peut valablement se substituer aux mécanismes classiques de gouvernance.

À titre indicatif, il convient de relever l'existence d'autres types de travaux qui ont eu pour objectif d'examiner les liens entre le contrôle interne, plus particulièrement les activités de contrôle, et les caractéristiques des managers ou des administrateurs, avec parfois une composante comportementale, notamment (Linke 2012).

Il nous apparaît donc que, globalement, les travaux sur l'efficacité du contrôle interne se basent pour l'essentiel, soit sur l'appréciation du management des entreprises concernées, soit plus récemment, sur les données disponibles à propos des dysfonctionnements ou incidents relevés et communiqués au public.

Ce constat est à notre sens déterminant pour l'élaboration du canevas de cette recherche, car les informations opérationnelles sur la composante « activités de contrôle » sont, de par leur nature, sensibles et y accéder suppose une immersion au sein même de l'entreprise et sur une période suffisante.

Sur un autre plan, la plupart des recherches sur le thème du contrôle interne se sont généralement intéressées à l'étude spécifique d'une de ses composantes telles que le pilotage ou l'évaluation des risques comme (Mills 1997). Tout en relevant cette remarque, (Jokipii 2010) a tenté, quant à lui, à travers une méthode quantitative, l'identification des déterminants de ce

dispositif, au travers de ses cinq composantes, ainsi que leurs conséquences sur l'appréciation de son efficacité par les dirigeants. Il confirme également que l'étude de la structuration du contrôle interne en tant que dispositif global, dans un sens organisationnel et dans différents contextes, demeure un champ de recherche à explorer.

Dans le même sens, une autre contribution est celle de (Msiyah 2009) qui a principalement placé sa recherche au niveau de l'examen du dispositif de contrôle interne au niveau du secteur immobilier public Marocain dans ses différences par rapport au secteur immobilier privé. Il identifie ce qu'il considère être comme un prolongement possible de sa recherche, à savoir une meilleure compréhension du contrôle interne et de la gestion des risques au niveau des Entreprises et Établissements Publics en général.

3. LE CONTROLE INTERNE ET LE SYSTEME DE CONTROLE

Il est essentiel, toutefois, de clarifier certains aspects majeurs de définition et de sémantique entre contrôle interne et contrôle de l'organisation.

(Gibert 2002) , en se basant sur les travaux d'(Ouchi 1977) et une analyse fine des évolutions ultérieures a mis en évidence la difficulté actuelle de positionner le contrôle interne défini dans un premier temps par des référentiels internationaux dans un cadre normalisateur restrictif au sein des travaux sur le contrôle dans les organisations.

Le contrôle interne peut apparaître de prime abord comme une forme mécanique, formalisatrice, réductrice et automatisante du contrôle exercé par le manager sur son organisation.

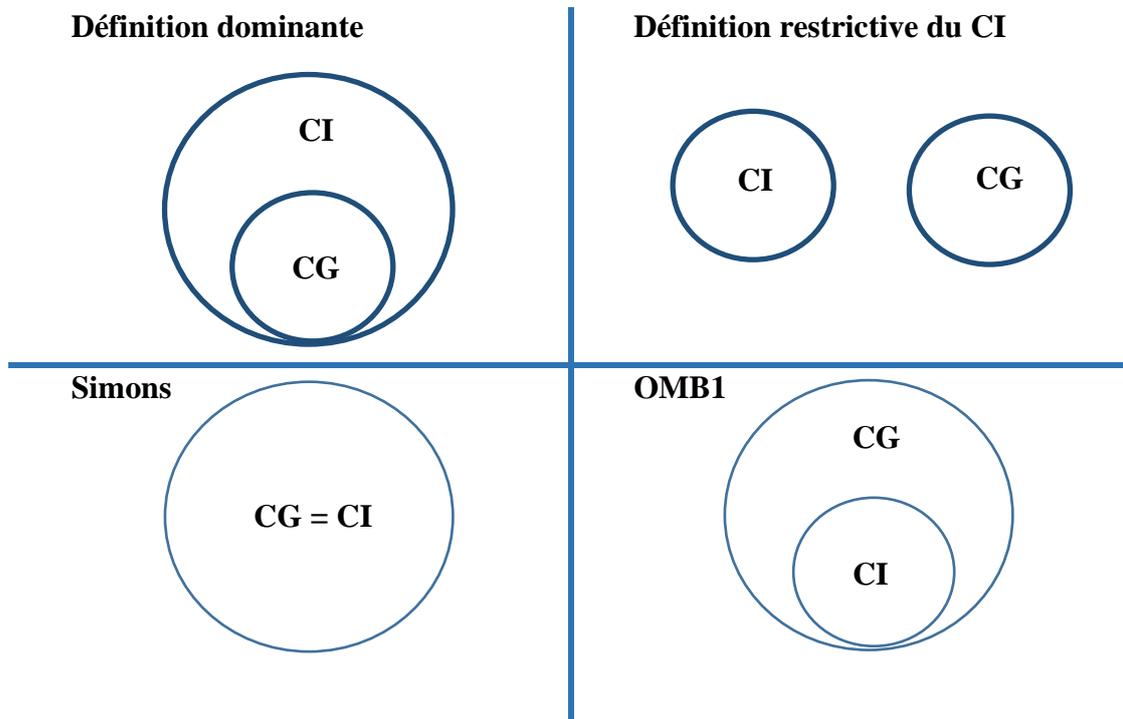
Une sorte de forme possible des systèmes de contrôle dans les organisations dont la principale caractéristique est d'être dûment documenté.

L'examen de l'évolution des deux notions, contrôle interne et contrôle des organisations, estompe toutefois cette distinction qui, finalement, devient subsidiaire et peu déterminante.

Nous retiendrons tout particulièrement les conclusions de (Gibert 2002) qui en rappelant le glissement historique du « management control » dans les organisations vers une forme « moderne » de contrôle de la performance et, a contrario, l'appréhension du contrôle interne comme appréhendant également les éléments de performance de l'entreprise et d'autres éléments intangibles (culture de contrôle, analyse des comportements,...) réussit à converger les deux notions en marquant certaines nuances entre auteurs et référentiels.

Il en conclue que les définitions sont relativement libres avec les principales tendances ci-après :

Figure 2: Positionnements du contrôle interne et du « contrôle de gestion » dans les organisations (Gibert, 2002)



Source : Gibert, Patrick. 2002. “Réflexions Sur L’utilisation Du Contrôle Interne À Des Fins de Contrôle Externe.” *Revue Politiques et Management Public* 20: 7–23.

Au sens de (Gibert 2002), le contrôle interne dans la littérature scientifique englobe le contrôle de gestion dans sa définition actuelle restrictive, c’est-à-dire celle liée aux résultats et se confond avec l’approche anglo-saxonne et les travaux fondateurs sur le contrôle des organisations. Le contrôle interne et le système de contrôle global des organisations sont en fait un seul et unique item et toute approche restrictive serait due à une déviance sémantique ou à une interprétation utilitariste limitée.

Notons à cet effet, que si le référentiel (COSO 1994) privilégie en effet un aspect documenté et prescriptif pour des raisons d’applications professionnelles, il ébauche, sans s’y attarder pour les considérations précitées, les notions de culture du contrôle, d’appétence au risque, de performance, de pilotage... qui cadre mal avec une lecture restrictive.

En somme, le contrôle interne sera appréhendé dans le cadre de ce travail comme une des déclinaisons sémantiques du contrôle dans les organisations. Nous retrouvons effectivement cette approche dans la majorité des travaux sous revue notamment (Chiapello 1996), (Heem

¹ OMB : Office of management and budget des Etats-Unis

2003), (Boungab 2005), (Msiyah 2009) (Hermanson, Smith, and Stephens 2012)... qui ne semblent faire aucune distinction entre contrôle de l'organisation au sens d'(Ouchi 1980) et le contrôle interne.

Bien au contraire, cette absence de distinction semble réconcilier le contrôle interne dans son acception large telle que transcendant les travaux du (COSO 1994) avec les problématiques fondamentales soulevés par les travaux fondateurs en matière de contrôle des organisations.

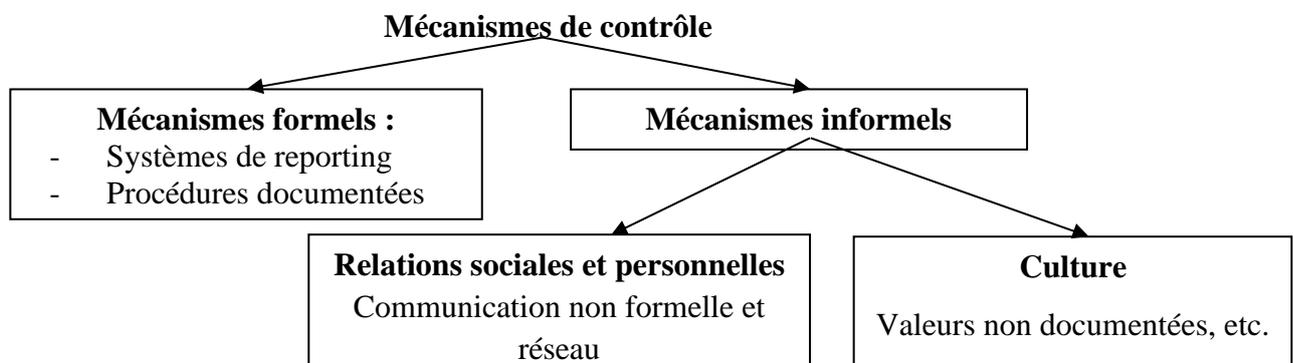
(Bouquin and Fiol 2007) scellent cette position en liant la gouvernance, le contrôle interne et le contrôle de gestion dans l'acception large de ce dernier, au sens de (E. Flamholtz and Tsui 1985) et de (Ouchi 1980). Ils précisent ainsi que « les définitions du contrôle interne définies par les organisations professionnelles anglo-saxonnes n'étaient pas ambiguës, elles visaient bien les systèmes de contrôle de gestion. Pourtant, le débat maintenant tranché, des ambiguïtés subsistent... ».

Cela permet de placer la réflexion dans un cadre conceptuel scientifique élargi et d'essayer d'étendre la compréhension des pratiques de gestion des managers nationaux au-delà de la simple mise en place d'outils à vocation tenant plus du formalisme que de la volonté de contrôler les organisations dont ils ont la charge.

Toutefois, une clarification particulière des contrôles formels et informels sont par conséquent, dès ce niveau d'analyse, nécessaire afin de mieux situer le contrôle interne dans le cadre global du système de contrôle de l'organisation.

Dans la littérature sous-revue, il apparaît que la nature du contrôle exercé en entreprise peut consister en six différents types de mécanismes de contrôle qui peuvent coexister dans une organisation en des mélanges divers pour rendre la gamme de système de contrôle de purement formel à purement informel.

Figure 3: Contrôle formel et informel (Marschan, Welch, and Welch 1996)



Source : Marschan, R., Welch, D., & Welch, L. (1996). Control in Less-hierarchical Multinationals: The Role of Personal Networks and Informal Communication. *International Business Review*, 5(2), 137-150.

En amont des travaux de (Marschan, Welch, and Welch 1996), les travaux (Jaworski 1988) rejoignent en substance l'approche retenue par (Hopwood 1974), parmi les premiers à avoir posé la question du rôle de la comptabilité et du contrôle dans un cadre général, et qui définit en fait trois contrôles au sein d'une même entreprise aboutissant in fine à la notion de contrôle global de l'organisation.

(Hopwood 1974) scinde son analyse en contrôle administratif formalisé, en contrôle social et en autocontrôle, chacun en interrelation avec l'autre. Distinguant entre facteurs maitrisables par le manager et d'autres qui ne sont pas de son fait, il conclue en affirmant que le contrôle est une résultante de ces trois types d'influences. Cette vision est reprise dans le modèle proposé par (Chiapello 1996) qui précise que « *pour faire le parallèle avec l'approche d'Hopwood, nous parlons de contrôle pour la résultante de l'ensemble des influences à l'œuvre, et de modes de contrôle pour définir les facteurs d'influence particuliers* ».

Tableau 1 : Récapitulatif sur les approches du contrôle

Auteurs	Catégories et mécanismes	Définitions et points clés
(Hopwood, 1974)	- Contrôle administratif formalisé	- Distingue entre trois types de contrôles : Administratif, social et autocontrôle.
	- Contrôle social	- Interrelation entre contrôle administratif, social et autocontrôle.
	- Autocontrôle	- Contrôle résultant de facteurs maitrisables et non-maitrisables par le manager.
(Chiapello, 1996)	- Contrôle global de l'organisation	- Contrôle = résultante de toutes les influences, modes de contrôle pour facteurs spécifiques.
(Jaworski, 1988)	- Contrôle formel	- Trois façons d'exécuter le contrôle formel : input, process, output controls.
	- Input controls	- Contrôle des ressources humaines et non-humaines.
	- Process controls	- Contrôle comportemental (ressources humaines) et organisationnel (humaines et non-humaines).

	- Output controls.	- Contrôle basé sur le résultat du processus.
(McComb and Smith, 1991)	- Input controls (Détaillé)	- Contrôle des intrants (ressources humaines et non humaines).
(Henderson and Lee, 1992)	- Processus controls (Détaillé)	- Contrôle comportemental et organisationnel.
	- Autocontrôle	- Marge d'autonomie individuelle.
(Ouchi, 1979)	- Contrôle social (Détaillé)	- Influences sociales dans des sous-groupes.
	- Contrôle culturel (Détaillé)	- Valeurs et modèles guidant le comportement.

Sources : Élaboré par nos soins

1. LA CONCEPTUALISATION DES SYSTEMES DE CONTROLE

La revue de l'évolution des typologies de contrôle n'a pas pour objet de définir seulement les déterminants des systèmes de contrôles au sein des organisations tels qu'ils ont été étudiés dans la littérature scientifique et qui seront détaillées plus loin. Il s'agit en plus d'une nécessité de structuration des visions majeures ayant, à notre sens, le plus influencé les travaux sur le contrôle dans une vision d'évolution historique et de mise en relief des angles de vue et des approches les plus présentes en la matière et ce, sans remettre, évidemment, en question les apports significatifs d'autres travaux tels que ceux de (Hopwood 1974) ou (K. A. Merchant 1982).

1.1. Les niveaux de contrôle

(Anthony 1965) a fait appel à une première distinction conceptuelle fondamentale en matière de contrôle en se basant notamment sur ce qu'il considère le fondement même dudit contrôle à savoir « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ». (Anthony 1965) a ainsi procédé à une classification en trois tâches principales qui sont communes dans toute organisation : le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et de contrôle des tâches.

Selon (Anthony 1965), la planification stratégique est la fonction nécessaire pour fixer des objectifs, des stratégies et des politiques de l'organisation, tandis que le contrôle des tâches est la fonction utilisée pour s'assurer que les tâches spécifiées sont effectuées comme prévu. Le contrôle de gestion quant à lui utilise la planification et le contrôle ex-post des résultats. Il finit

par ajuster cette définition en énonçant que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies » (Anthony 1965).

Ces premières conclusions furent reprises par une majorité des travaux ultérieurs en opérant une typologie globale entre contrôle des résultats et contrôle de l'exécution des processus.

1.2. La distinction entre marché, bureaucraties et clans

(Ouchi 1977) est à l'origine d'une des tendances majeures au sujet du contrôle des organisations. En effet, tout en retenant la classification d'(Anthony 1965) qu'il reconnaît, Ouchi s'intéresse aux mécanismes de mise en place d'une certaine forme de contrôle au détriment d'autres. Il distingue à ce propos entre contrôle des comportements et contrôle des résultats.

Il conclue, à travers un travail de revue des conditions de mise en œuvre du contrôle par les dirigeants que celle-ci peut être récapitulée comme suit :

En méconnaissance exacte des process, un manager aura tendance à évaluer les résultats afin de contrôler les unités de son organisation et d'orienter les acteurs vers la congruence de leurs objectifs avec ceux de l'entreprise ;

Dans le cas contraire, un manager aura tendance à édicter et formaliser des règles et obligations à suivre dans la mise en œuvre des process afin d'orienter les comportements vers le résultat recherché et de limiter ceux indésirables. La marge de manœuvre des acteurs s'en trouve largement limitée ;

Si le manager a connaissance des deux, il laissera coexister les deux moyens de contrôle simultanément avec une tendance vers l'un ou l'autre selon son mode de management (centralisateur, déléguant) ;

En l'absence d'une maîtrise exacte des process et une difficulté à évaluer les résultats, la rationalité du contrôle s'estompe et laisse place à une approche rituelle dépendant d'abord d'une sélection à l'entrée au groupe basée sur le partage d'un certain nombre d'attributs ou valeurs communes. Ce contrôle s'effectue donc bien avant l'action et recherche plutôt l'instauration d'une communauté de « valeurs ». Le contrôle au recrutement cherche à garantir l'existence de ces « valeurs » afin de s'assurer de la volonté d'agir de l'acteur dans le sens de la stratégie, des politiques et des objectifs de l'entreprise et ce, même en l'absence de moyens de contrôle formalisés. Ceci rejoint la standardisation des qualifications chez Mintzberg et plus globalement d'autres travaux sur le contrôle par la culture ou le contrôle social des organisations.

(Ouchi 1977) introduit ainsi la prise en compte des facteurs de contingence du contrôle que sont la connaissance du processus de transformation et la capacité à mesurer les résultats au sein des organisations.

Mais (Ouchi 1980) développera plus tard une vision plus globale de son propre travail en mettant en reliefs une distinction majeure entre les marchés, les bureaucraties et les clans. Il y introduit les notions de :

Contrôle par le marché (concurrence, ajustement par les prix, intérêt individuel) ;

Contrôle bureaucratique où il regroupe le contrôle des résultats et le contrôle des comportements ;

Contrôle clanique où il place la concordance des valeurs et objectifs de l'entreprise et des individus comme éléments déterminant élargissant et y incluant la sélection des acteurs au recrutement.

1.3. Les processus cybernétiques et non cybernétiques

L'un des apports majeurs de (Hofstede 1981) est d'avoir proposé un cadre d'analyse où l'incertitude règne, soit à un niveau d'analyse restreint comme la définition d'une mesure pour le contrôle, l'identification des contrôles à effectuer ou même la définition des objectifs.

En effet, la plupart des modèles de contrôle s'attachent à étudier des contrôles dont le processus cybernétique basé sur une rationalité d'un pilotage fondé sur une information disponible. Comme le souligne (Chiapello 1996), (Hofstede 1981) est l'un des rares auteurs à avoir recherché à décrire d'autres processus de contrôle, ne passant pas par la référence à une norme et l'ajustement, soit des résultats, soit de la norme, au moyen de boucles de rétroaction.

Ainsi, Hofstede met en évidence des modèles de contrôle cybernétique et non cybernétique. Il qualifie ce dernier selon les situations ci-après :

Contrôle des tâches avec incertitude sur les actions : contrôle intuitif ;

Contrôle des résultats avec incertitude sur la mesure objective ou sur les objectifs eux-mêmes : contrôle par jugement ;

Incertitude complète sur les tâches à entreprendre, les choix à opérer, les objectifs à fixer et leurs mesures : contrôle politique.

1.4. Les mécanismes de coordination :

En premier lieu, il convient de souligner que (Mintzberg 1982) ne fait pas expressément référence au contrôle dans son travail sur la structuration des organisations. Toutefois, il s'agit d'une référence incontournable en la matière car ses mécanismes de coordination sont effectivement considérés comme une forme de contrôle par la majorité des auteurs.

Selon (Mintzberg 1982), toute activité humaine et en particulier toute organisation s'appuie sur deux éléments : la division du travail entre différentes tâches et la coordination de ces tâches pour accomplir les activités. Dans ce cadre, il identifie ainsi six mécanismes de coordination (Plane 2012) :

L'ajustement mutuel : la coordination du travail par le simple processus de la communication informelle ;

La supervision directe : elle réalise la coordination du travail par le biais d'une seule personne qui donne les ordres et les instructions à plusieurs autres qui travaillent en interrelations ;

La standardisation des procédés de travail : elle s'appuie sur la spécification et l'homogénéisation des processus et leur formalisation à l'attention des acteurs ;

La standardisation des résultats : la coordination se fait à travers une définition et une uniformisation préalable des différents résultats des tâches effectuées ;

La standardisation des qualifications et des savoirs : elle se base sur l'acquisition de savoirs, formations et méthodes spécifiques à chaque tâche ;

La standardisation des normes : à travers un même système de données ou de croyances dans laquelle on peut intégrer la culture.

(Mintzberg 1982) affirme par ailleurs que les organisations n'usent pas d'un seul de ces mécanismes uniquement mais de plusieurs qu'elles privilégient en tenant compte de leur complexité : plus le travail devient complexe, plus les entreprises passent d'un ajustement mutuel vers la standardisation des procédés.

Il achève son œuvre en identifiant les facteurs de contingence qui déterminent la structuration des organisations et qu'il limite à l'âge et la taille, le système technique mobilisé, le pouvoir et enfin le degré de stabilité de l'environnement.

1.5. La convergence des buts :

(Fiol 1991) qui s'est intéressé aux « modes de convergence » des buts dans les entreprises a fondé son approche sur les courants majeurs des théories des organisations en y puisant la substance nécessaire à l'objet de sa recherche. Son approche débouche sur la nécessité d'un équilibre continue entre les intérêts de l'organisation et ceux des individus qui la composent.

Il a réussi ainsi à opérer la classification suivante en associant à chaque courant un mode de convergence des buts privilégié :

- Taylorisme et fordisme : Contrôle des activités par les règlements et les procédures ;
- Ecole des relations humaines : Contrôle des comportements par les facteurs de satisfaction au travail ;
- Théorie de l'agence : Contrôle de gestion par les résultats ;

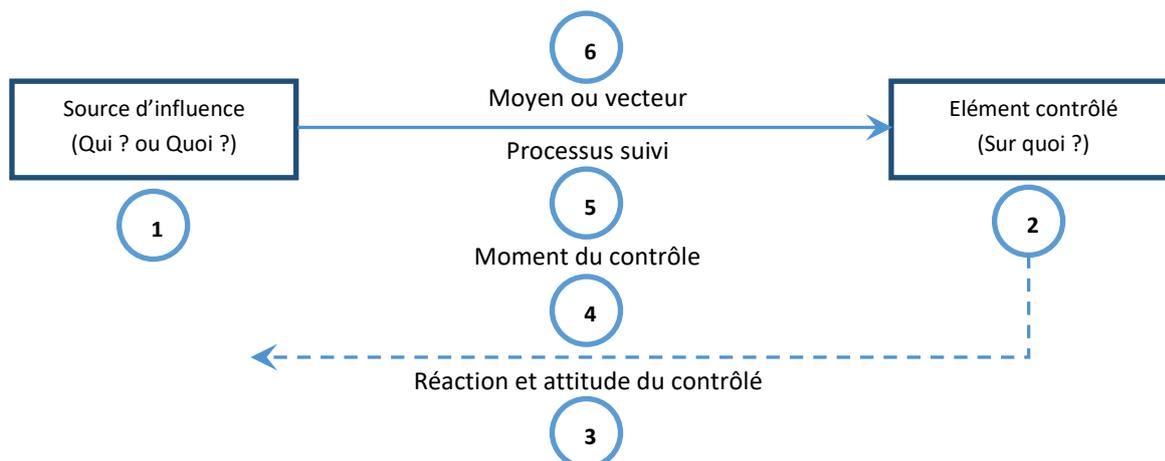
- Approches culturelles : Contrôle par la maîtrise de l'identité de l'entreprise.

Si (Fiol 1991) a le mérite de lier l'histoire des courants de pensée avec un mode prépondérant de convergence des buts tout en englobant les travaux d'(Anthony 1965) et (Ouchi 1980). Son travail suscite pour la première fois la possibilité d'un contrôle de la culture de l'entreprise qui ne demeure plus un élément de contingence mais également un moyen de mise en œuvre de la supervision des dirigeants sur leur organisation.

1.6. Les modes de contrôle :

Il convient de souligner que ce que (Chiapello 1996) dénomme « modes de contrôle » est une manière, que nous retiendrons pour le reste de cette recherche, de désigner « les typologies » de contrôle qui sont présents, sous d'autres appellation, dans la littérature : modes de convergence des buts (Fiol 1991), mécanismes de coordination (Mintzberg 1982), styles de contrôle (Petitjean 2001),... Ces différents termes font référence aux facteurs d'influence étudiés par les différents chercheurs que Chiapello, dans le souci de proposer un modèle intégrateur des nombreuses « typologies » relevées, qualifie de « modes de contrôle ».

Figure 4: Modèle d'analyse intégrateur des modes de contrôle de (Chiapello 1996)



Source : Chiapello, Eve. 1996. "Les Typologies Des Modes de Contrôle et Leurs Facteurs de Contingence : Un Essai D'organisation de La Littérature." *Revue Contrôle, Comptabilité, Audit* 1996/2-T: 51-74.

Ainsi pour cette auteure, tout mode de contrôle, y compris ceux étudiés par (Anthony 1965), (Ouchi 1976; Ouchi 1980), (Hofstede 1981), (Mintzberg 1982) et un nombre important d'autres auteurs qu'elle intègre judicieusement, s'inscrit dans un modèle global qu'elle construit autour de six dimensions d'analyse des modes de contrôle en organisation :

Tableau 2: Les six dimensions du contrôle du modèle intégrateur de Chiapello (1996)

Dimension d'analyse des modes de contrôle	Éléments d'analyse
1. Qui Contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> - L'organisation : <ul style="list-style-type: none"> o Machine o Administration o Structure - Une personne - Un groupe de personne - Soi-même
2. Sur quoi s'exerce le contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> - Les actions - Les résultats - Les caractéristiques du personnel - Le contexte affectif - La culture, les normes - Les objectifs et stratégies
3. Quelle est l'attitude du contrôlé ?	<ul style="list-style-type: none"> - Implication morale - Relation instrumentale - Aliénation
4. Quand le contrôle a-t-il eu lieu ?	<ul style="list-style-type: none"> - Avant l'action - Pendant l'action - Après l'action
5. Quels sont le process de contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> - Cybernétiques, homéostatiques - Non cybernétiques
6. Quels sont les moyens de contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> - Le marché - L'organisation <ul style="list-style-type: none"> o Règlements o Contrôle de gestion o Structure - La culture <ul style="list-style-type: none"> o De l'organisation o De la société o Des professionnels - Les relations interpersonnelles

Sources : Chiapello, Eve. 1996. "Les Typologies Des Modes de Contrôle et Leurs Facteurs de Contingence : Un Essai D'organisation de La Littérature." *Revue Contrôle, Comptabilité, Audit* 1996/2-T: 51–74.

(Chiapello 1996) réussit ainsi, par son modèle intégrateur, à réconcilier les travaux majeurs en matière de contrôle et à fédérer autour de ces modes de contrôle, des positions parfois très éloignées comme celle de (Hofstede 1981) et de (Ouchi 1980). Selon (Chiapello 1996), à

chaque dimension d'analyse correspond une typologie de synthèse qu'elle décrit en puisant des travaux susvisés.

Ce modèle que nous retiendrons comme base d'analyse, a été grandement utilisé dans la littérature sous revue et dans les travaux ultérieurs notamment celui de (Msiyah 2009) et de (Boungab 2005) qui s'en est largement inspiré.

Conclusion

En conclusion de cet article dédié à la théorie du contrôle interne, plusieurs conclusions cruciales ont émergé, jetant les bases d'une exploration approfondie des attributs des modes de contrôle interne dans des projets de recherche scientifique.

Tout d'abord, la richesse sémantique du terme "control" dans les contextes francophones et anglo-saxons a été soulignée, avec 57 connotations, mettant en avant la prépondérance des notions de domination, de régulation et de pilotage. La littérature francophone ajoute à cette palette la dimension particulière de l'inspection. Cette diversité sémantique souligne la complexité inhérente au concept de contrôle, tant dans sa perception que dans son application. Une observation significative est la sensibilité des partenaires externes, tels que les fournisseurs et les clients, aux dispositifs de contrôle interne. La défaillance de ces mécanismes peut avoir des répercussions à long terme sur les relations avec l'organisation, soulignant l'importance stratégique du contrôle interne dans la gestion des interactions externes.

Par ailleurs, l'orientation de notre projet de recherche vers l'aspect endogène du contrôle interne, plutôt que vers ses conséquences sur les parties externes, a été clairement définie. Cela met en lumière notre engagement à explorer les dynamiques internes des organisations, contribuant ainsi à une compréhension approfondie du contrôle interne en tant que composante essentielle de la gouvernance.

Une observation notable est l'absence fréquente de distinction entre le contrôle de l'organisation, selon la conceptualisation d'Ouchi (1980), et le contrôle interne. Cette convergence sémantique souligne la nécessité de clarifier les nuances entre ces deux notions dans les projets de recherche visant à explorer cette thématique.

Enfin, la corrélation entre la complexité croissante du travail et le passage des entreprises d'un ajustement mutuel à la standardisation des procédés a été identifiée comme une tendance significative. Cette observation suggère que les entreprises, confrontées à des environnements de plus en plus complexes, adoptent des approches plus formalisées pour assurer un contrôle efficace.

En abordant les perspectives futures, il est primordial de continuer à explorer les nuances entre le contrôle interne et d'autres formes de contrôle organisationnel. Cette démarche permettra de développer une terminologie précise et de mieux appréhender les implications pratiques de ces concepts.

Les limites de cette recherche résident principalement dans la nécessité de maintenir un équilibre entre la généralité des conclusions tirées de la littérature et la spécificité des contextes organisationnels concrets. Les perspectives futures devront également se pencher sur la manière

dont les avancées théoriques se traduisent dans la pratique, en examinant les applications concrètes du contrôle interne dans diverses organisations.

Les principaux apports de cette recherche résident dans la clarification des concepts de contrôle interne, soulignant son rôle crucial dans la gestion organisationnelle. Cette clarification contribuera à guider les pratiques de gouvernance et à informer les décisions stratégiques, ouvrant la voie à une gestion plus efficace et adaptative des organisations modernes.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems, Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.
- Anthony, R. (1988). *Management Control Functions*. Harvard Business School Press, Boston.
- Chiapello, E. (1996). Les Typologies Des Modes de Contrôle et Leurs Facteurs de Contingence : Un Essai D'organisation de La Littérature. *Revue Contrôle, Comptabilité, Audit*, 1996/2-T, 51–74.
- COSO. (1994). *Internal Control - Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2nd Edition.
- Feng, M., Li, C., & Mcvay, S. (2009). *Internal Control and Management Guidance*.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 153–69. doi:10.1016/0361-3682(83)90023-5.
- Flamholtz, E., & Tsui, A. (1985). Toward an Integrative Framework of Organizational Control. *Accounting Organizations and Society*, 10(1), 33–50.
- Forrester, J. W. (1968). *Principles of Systems*. 2nd ed., Pegasus Communications, Waltham.
- Gibert, P. (2002). Réflexions Sur L'utilisation Du Contrôle Interne À Des Fins de Contrôle Externe. *Revue Politiques et Management Public*, 20, 7–23.
- Gumb, B., & Noël, C. (2007). Le Rapport Des Dirigeants Sur Le Contrôle Interne À L'Épreuve de L'Analyse de Discours. *Revue Contrôle, Comptabilité, Audit*, 2, 97–126.
- Hall, R. H. (1977). *Organizations: Structure and Process*.
- Harrison, G. L., McKinnon, J. L., Panchapakesan, S., & Leung, M. (1994). The Influence of Culture on Organizational Design and Planning and Control in Australia and the United States Compared with Singapore and Hong Kong. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 5(3), 242–61. doi:10.1111/j.1467-646X.1994.tb00045.x.
- Henderson, J. C., & Lee, S. (1992). Managing I/S Design Teams: A Control Theories Perspective. *Management Science*, 38(6), 757–77. doi:10.1287/mnsc.38.6.757.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2012). How Effective Are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements. *Current Issues in Auditing*, 6(1), 31–51. doi:10.2308/ciia-50146.

- Hofstede, G. (1981). Management Control of Public and Not-for-Profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193–211. doi:10.1016/0361-3682(81)90026-X.
- Hopwood, A. (1974). *Accounting and Human Behaviour*. Haymarket, London.
- Langevin, P., & Naro, G. (2003). *Contrôle et Comportements: Une Revue de La Littérature Anglo-Saxonne*. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Lebas, M. (1980). *Toward a Theory of Management Control: Organizational, Information Economics and Behavioral Approaches*. Vol. HEC working.
- Merchant, K. A. (1982). The Control Function of Management. *Sloan Management Review*, 23(4), 43–55. <http://europepmc.org/abstract/med/10256835>.
- Merchant, K. A., & Simons, R. (1986). Research on control in complex organizations: an overview. *Journal of Accounting Literature*, 5, 183–203.
- Merchant, K. A. (1987). *Accounting & Management: Field Study Perspectives*. Edited by R. S. Kaplan, Harvard Business Press. https://books.google.com/books?id=ff_KKeWILiEC&pgis=1.
- Newman, W. (1975). *Constructive Control Design and Use of Control Systems*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, Organisation and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2), 231–44. doi:10.1016/0361-3682(80)90012-4.
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, Bureaucracies and Clans. *Administrative Science Quarterly*, 25(March).
- Ouchi, W. G. (1976). The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control. *Administrative Science Quarterly*, November. <http://eric.ed.gov/?id=EJ155033>.
- Ouchi, W. G. (1977). The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control. *Sage Publications Inc.*, 22(N), 95–113.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833–48. doi:10.1287/mnsc.25.9.833.
- Ouchi, W. G., & Maguire, M. A. (1975). Organizational Control: Two Functions. *Administrative Science Quarterly*, 20(4), 559. doi:10.2307/2392023.
- Reeves, K., & Woodward, J. (1970). The Study of Managerial Control. In Woodward Edition (Ed.), 37–56.

- Rittenberg, L., & Schwieger, B. (2001). Auditing Concepts for a Changing Environment. Harcourt College Publisher.
- Shi, W., & Wang, R. (2011). The Impact of Internal Control Weaknesses over Financial Reporting on External Financing, 1–53.
- Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. <http://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=257>.
- Tseng, C.-Y. (2007). Internal Control, Enterprise Risk Management, and Firm Performance, 140.
- Von Bertalanffy, L. (1968). General System Theory.
- Von Bertalanffy, L. (1972). The History and Status of General Systems Theory. *Academy of Management Journal*, 15(4), 407–26. doi:10.2307/255139.

THÈSES DE DOCTORAT

- Boungab, Souad. 2005. “Les Déterminants Du Système de Contrôle Interne : Le Cas Des Entreprises Industrielles - Étude Empirique Sur La Région de Tanger.” Université Mohammed I, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Oujda.
- Msiyah, Imad. 2009. “Le Contrôle Interne et La Gestion Des Risques Dans Les Établissements Publics Immobiliers Marocains.” Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales.