



HAL
open science

Interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public

M'Bark Ouashil

► **To cite this version:**

M'Bark Ouashil. Interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public . Moroccan Journal of business Studies, 2017, 1 (1). hal-01828033

HAL Id: hal-01828033

<https://hal.science/hal-01828033>

Submitted on 2 Jul 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Interaction contrôle interne et contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public

M'Bark OUASHIL

*Doctorant à l'ENCG Marrakech, Université Cadi Ayyad, Maroc
Groupe de Recherche en Gestion des Organisations
ouashil@gmail.com*

Résumé :

Le présent article est une contribution au débat autour de la relation entre le contrôle de gestion et le contrôle interne et ce, à travers le cas d'un établissement public marocain. Il en ressort que les deux processus partagent les mêmes objectifs, notamment la maîtrise des activités de l'organisation et l'amélioration de ses performances. Cependant, l'existence des zones de recoupement ne doit pas être confondue avec les rôles de chaque processus de contrôle. En effet, il y a lieu de noter certains points de divergence entre les deux processus notamment en termes de contribution à la définition de la stratégie et la fixation des objectifs de l'organisation.

Mots clés : contrôle de gestion, contrôle interne, établissement public, performance, étude de cas

Abstract:

This article aims to contribute to the debate around the relationship between internal control and management control through the case of a Moroccan public institution. In fact, the two process share the same objectives including control activities of the organization and improving its performances. However, the existence of the overlap area should not be confused with the roles of each organizational control process. Indeed, there are a number of differences between the two process in terms of strategy definition and setting the organization's objectives.

Keywords: Management control, internal control, public institution, performance, case study

INTRODUCTION

L'étude des relations entre les différents modes de contrôle¹ qui coexistent au sein d'une même organisation, est l'une des problématiques posées dans la littérature relative au contrôle organisationnel (OTLEY, 1980 ; EMMANUEL et al., 1985 ; BURLAUD, 2000, GERMAIN, 2005 ; VAASSEN et al., 2009 ; OUASHIL et OUHADI, 2016). Certains chercheurs partent de l'étude de l'expression « contrôle » qui recouvre ces différents modes de contrôle (BATAC et CARSSUS, 2005).

Sur le plan sémantique, le terme « contrôle » est la traduction du terme anglo-saxon « control », dans lequel le verbe « to control » renvoie au sens du « maîtrise ». Alors qu'en français, il est utilisé dans le sens de la « surveillance » (BOUQUIN, 2005). Dans le contexte des organisations publiques, le mot « contrôle » admet trois sens (SANTO et VERRIER, 1997). Le premier est la vérification, l'inspection et l'évaluation, qui implique une intervention a posteriori de l'exécution d'une opération. Le deuxième renvoie à la surveillance/la supervision qui qualifie une action permanente. Et enfin, le contrôle est vu comme la maîtrise des événements, des actions et des comportements (BOUQUIN et PESQUEUX, 1999).

En partant de cette revue sémantique, différents modes de contrôle ont été conçus en vue d'orienter le comportement des acteurs vers l'atteinte des objectifs de l'organisation, en l'occurrence le contrôle de gestion et le contrôle interne. Ces deux processus de contrôle sont souvent mises en œuvre d'une façon isolée. Ils permettent de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience des ressources mobilisées et utilisées pour l'atteinte des objectifs de l'organisation (ANTHONY, 1965 ; COSO, 2013).

Cependant, l'existence des zones de recoupement ne doit pas être confondue avec les rôles de ces processus de contrôle organisationnel (OUASHIL et OUHADI, 2016). En effet, il y a lieu de noter certains points de divergence entre les deux processus, notamment en termes de définition de la stratégie et de la fixation des objectifs de l'organisation.

Dans ce sens, le présent article vise à contribuer au débat autour de la question de la relation, voire de l'interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion dans le cas d'un

¹ Dans la littérature, il y a d'autres expressions utilisées pour désigner les modes de contrôle, telles que « styles de contrôle » (PETITJEAN, 2001), modes de contrôle (CHIAPELLO, 1996), modes de convergence des buts (FIOL, 1991), mécanismes de coordination (MINTZEBERG, 1982)...etc. En s'appuyant sur les travaux de P. Lorino (cité dans BURLAUD, 1997), nous dirons que les modes de contrôle sont des systèmes de pilotage mis en place par un les managers visant à définir ou orienter les comportements des acteurs au sein d'une organisation.

établissement public. La réponse à cette question centrale passe par l'étude de ses questions dérivées : Comment le contrôle interne et le contrôle de gestion sont perçus au sein de l'organisation publique ? Quels sont leurs outils et leurs rôles ? Quelles interactions entre les deux processus ? En effet, l'objectif poursuivi est l'étude des spécificités du contrôle interne et du contrôle de gestion dans un contexte public, et les interactions entre les deux processus. Pour ce faire, nous allons opter pour une approche qualitative, en procédant à des entretiens semi directifs avec des personnes relevant de différents services intervenant dans le processus de contrôle. Ainsi, nous allons collecter la documentation disponible en interne et en externe de l'établissement public.

Pour présenter les résultats de notre cas, nous allons commencer par une revue de littérature autour du concept « contrôle » et ses processus à savoir : le contrôle de gestion et le contrôle interne. Nous allons exposer ensuite les points de convergence et de divergence entre les deux processus. La deuxième partie de notre article sera consacrée au cas empirique en commençant par nos choix méthodologiques et une présentation du cas étudié, pour finir par la présentation et la discussion des résultats.

I. CONTROLE DE GESTION ET CONTROLE INTERNE : UNE APPROCHE INTERACTIONNISTE

Avant d'exposer les différents points de convergence et de divergence entre le contrôle de gestion et le contrôle interne, il est nécessaire de définir les deux processus.

1.1. Les différentes conceptions du contrôle organisationnel

Depuis les travaux d'ANTHONY (1965), HOFSTEDE (1967), OUCHI (1979), LEBAS (1980), HOPWOOD (1974), CHIAPELLO (1996), etc., le contrôle organisationnel est considéré comme un système d'influence des comportements des individus (les opérationnels), en vue d'appliquer les orientations de la direction (la stratégie). Il s'agit d'un système sur lequel les dirigeants s'appuient pour maîtriser le processus décision-action-résultat (BOUQUIN, 1994).

Cette vision du contrôle est considérée classique, dans la mesure où il réduit le contrôle à un système intermédiaire entre la stratégie et les activités opérationnelles. En effet, d'autres travaux fondamentaux suivront, notamment ceux de Simons (1991, 1994, 1995). Cet auteur a proposé une nouvelle grille de lecture des systèmes de contrôle dans les organisations.

Simons (1995) voit le contrôle comme « les processus et procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». Il a identifié deux systèmes de contrôle : un système surveillé de près par les managers, il s'agit d'un système interactif assimilé au contrôle de gestion (GIBERT, 2002 ; BATAAC et CARSSUS, 2005). Le deuxième est un système dont la surveillance est déléguée, ce sont des systèmes diagnostiques. Ce mode de contrôle centre l'attention sur les incertitudes stratégiques (GIBERT, 2002)

De ce qui précède, différentes typologies des systèmes de contrôle dans les organisations ont été développées. Nous notons donc, le contrôle de gestion et le contrôle interne, que nous présenterons par la suite, ont comme finalité l'influence des comportements des acteurs dans l'organisation. Ces deux processus sont parmi les instruments du nouveau management public.

1.2. Le contrôle de gestion : du modèle financier au modèle de pilotage

Le contrôle de gestion est une pratique existante au sein des entreprises industrielles depuis 1815 sous divers aspects (RENARD et NUSSBAUMER, 2011). Cette pratique a été conceptualisée, théorisée et développée pour s'adapter aux organisations contemporaines différentes de celles qui prévalaient à l'époque de Taylor et Fayol.

Dans sa conception traditionnelle, le contrôle de gestion est positionné comme l'intermédiaire entre la planification stratégique et les activités opérationnelles, en veillant à la bonne utilisation des ressources. C'est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » (ANTHONY, 1965). Cette vision suppose la définition préalable des objectifs. Le manager contrôle les ressources obtenues et utilisées par les autres individus pour atteindre ces objectifs. Dans cette conception, les outils de contrôle de gestion sont de deux catégories. La première intègre des méthodes ayant pour objectif l'analyse des coûts et des marges par produits et par activité. Il s'agit de la comptabilité analytique. La deuxième comprend des méthodes de planification et de gestion budgétaire (tableau de bord, reporting, contrôle budgétaire).

La conception classique du contrôle de gestion correspond à la logique de pilotage financier (LORINO, 1997). Elle se fonde sur l'hypothèse d'une information parfaite détenue par un agent rationnel. Egalement, elle repose sur le postulat d'une structure organisationnelle à base de centre de responsabilité. En effet, la performance globale de l'entreprise s'obtient par

addition de la performance de chaque centre de responsabilité. Ce modèle s'appuie sur le principe de délégation de moyens aux managers, et donc une responsabilisation individuelle (GIRAUD, 2002).

Le modèle classique du contrôle de gestion, orienté vers le pilotage financier, a été remis en cause pour sa vision mécaniste axée sur la boucle prévisions, réalisation et mesures correctives. En outre, il voit le contrôle de gestion comme complément de la planification stratégique pour s'assurer de la bonne mise en œuvre des plans au lieu de contribuer à la définition des choix stratégiques de l'organisation.

Face à ces critiques, un « nouveau » modèle de contrôle de gestion orienté vers le pilotage de la performance s'est développé, notamment avec les travaux de Lorino (1997). Ce modèle rompt avec le contrôle de gestion « traditionnel ». « Il ne s'agit plus de partir d'un objectif financier global pour aboutir à des objectifs financiers analytiques, par désagrégation, mais de partir d'objectifs stratégiques pour aboutir à des objectifs opérationnels par l'analyse causes-effets » (LORINO, 1997).

A la différence du modèle classique du contrôle de gestion, le nouveau modèle intègre des données non financières ou physiques, qui permettent d'assurer une réactivité organisationnelle (CHIAPELLO et DELMOND, 1994) et de mesurer l'immatérialité (MAVRINAC et SIESFELD, 1998). En effet, la performance est multidimensionnelle (LORINO, 1997) et donc une meilleure représentation de la performance organisationnelle (JORISSEN et al., 1999 ; BOISVERT, 1991).

1.3. Le contrôle interne en tant qu'un instrument du Nouveau Management Public

1.3.1. De l'importance d'un processus du contrôle interne

Depuis le Krach de 1929 jusqu'aux dernières crises qui ont conduit plusieurs entreprises à la faillite (Enron, Andersen, Worldcom-MCI, etc.), la nécessité de développer un processus du contrôle interne s'avère primordial. Ces différents événements ont été expliqués par la défaillance des dispositifs de contrôle interne (PIGE, 2017).

En effet, afin de limiter les dysfonctionnements au sein du gouvernement de l'entreprise, les autorités américaines (Loi Sarbanes-Oxley) et françaises (Loi sur la Sécurité Financière) ont réglementé le contrôle interne (MANDZILA, 2004). En outre, la mise en place d'un dispositif du contrôle interne permet d'identifier, d'analyser et d'agir sur tous les

événements ou toutes évolutions de l'environnement pouvant affecter la performance ou l'atteinte des objectifs de l'entreprise (NOIRET et WALTER, 2008 ; KI-ZERBO, 2013 ; IFACI ET PWC, 2014).

Dans l'approche classique, le contrôle interne est assimilé à un ensemble des techniques et des dispositifs permettant d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine, la qualité de l'information et l'application des instructions de la direction (PIGE, 2002 ; GRAND et VERDALLE, 2002 ; BERNARD et al, 2013). L'approche moderne aborde le contrôle interne en tant que processus.

Dans ce sens, la nouvelle version du référentiel COSO (2013) définit le contrôle interne comme étant « un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité » (IFACI et PWC, 2014). C'est un chantier de toute l'organisation. Cette définition met en exergue trois orientations : celle relative à la performance (contrôle de gestion) ; celle relative à l'assurance informationnelle (contrôle interne financier) et au respect de la réglementation en vigueur (contrôle interne légal) (BATAC et al., 2007).

Le référentiel COSO (2013) a identifié cinq composantes de tout processus du contrôle interne : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage. Ces cinq composantes du processus de contrôle interne ont un rôle primordial dans la prévention, l'identification et l'évaluation des risques pouvant affecter l'atteinte des objectifs et la performance de l'organisation. Cependant, l'organisation ne peut pas avoir une assurance absolue quant à la maîtrise de ses risques, même devant un processus de contrôle interne efficace. Les défaillances humaines et des événements inhérents au contrôle de l'organisation sont considérés, entre autres, comme des limites du contrôle interne.

1.3.2. Evolution du contrôle interne publique

La nouvelle version du référentiel COSO (2013) s'étend aux organisations publiques. Ce référentiel met en évidence l'importance d'un processus du contrôle interne dans le pilotage de la performance de toute organisation.

Les organisations publiques opèrent dans un secteur réglementé (respect des règles) que gère (recherche de résultat) et caractérisé par la primauté des contrôles bureaucratiques et administratifs. Le processus de contrôle dans ces organisations manque d'efficacité et de dynamique (BATAC et al., 2009) et délaisse l'objectif de la performance (SANTO ET VERRIER, 1997). Ces contrôles sont normatifs et basés sur une logique de moyens. D'où, les procédures liées à la comptabilité sont considérées, entre autres, des éléments fondamentaux du contrôle interne public (BATAC et al., 2009).

Les contrôles internes associés à la comptabilité (conformité et régularité) visent la garantie de la bonne exécution du budget. Ils visent mettre l'organisation publique en conformité avec les normes et la réglementation qui gère son activité (contrôle interne légal), au lieu de s'orienter vers la finalité de l'action publique (OUASHIL et OUHADI, 2017).

Cette approche de contrôle interne, axée sur les moyens, trouve sa justification selon Borgonovi et Brovotto (1988) par un certain pragmatisme : « avant que la société ne développe des mécanismes sociaux plus sophistiqués pour protéger les intérêts variés formant l'intérêt public, et tant que l'administration publique obtient ses ressources des membres de la communauté, le contrôle bureaucratique est inévitable ».

En effet, le contrôle interne sous cette forme bureaucratique et administrative permet de s'assurer de l'atteinte des objectifs politiques assignés aux organisations publiques. Outre cette forme de contrôle de l'activité de l'organisation publique, le contrôle interne public intègre d'autres formes, telles que celui du pouvoir hiérarchique centré sur l'idée de subordination. Le processus de contrôle de conformité aux règles et aux normes, est vérifié par le supérieur hiérarchique. Ce mode de contrôle interne souffre des insuffisances. Pour Crozier (1991), cette forme de contrôle n'est suffisante ni pour garantir la conformité des opérations dans les organisations publiques, ni pour assurer la maîtrise de la gestion publique.

Il s'avère de ce qui précède, l'existence de certaines zones de recoupement entre le contrôle de gestion et le contrôle interne. Cependant, il y a lieu de noter certaines spécificités de chaque processus.

1.4. Divergence entre le contrôle de gestion et le contrôle interne

Le contrôle interne et le contrôle de gestion ont attiré l'attention des chercheurs et des praticiens, vu qu'ils sont deux processus organisationnels de sécurité qui visent les mêmes objets : l'organisation et les processus (KEREBEL et DE LAGARDE, 2011).

Le référentiel COSO (2013) met en évidence certaines spécificités du contrôle interne par rapport au contrôle de gestion. En effet, dans un processus de gestion au sein d'une organisation, le contrôle interne n'intervient pas dans l'élaboration de ses objectifs, de ses missions, dans le chiffrage de ses performances, dans la définition des plans stratégiques et des actions correctrices. Ces attributions relèvent du champ du contrôle de gestion. Ainsi, la détermination du niveau globale du risque, de l'appétence au risque et le seuil de tolérance aux risques associés aux objectifs, relèvent de la planification stratégique et du management des risques.

A cela s'ajoute d'autres spécificités en termes d'approches et d'outils adoptés. Dans ce sens, le contrôle de gestion s'intéresse à l'analyse des coûts, alors que le contrôle interne est un processus d'analyse qualitative qui décrit des procédures permettant la maîtrise des activités de l'organisation. Il porte des réponses aux questions du genre : comment les choses se font ? Alors que pour le contrôle de gestion : combien les choses coûtent ?

Si le concept du risque est primordial pour le contrôle interne, il demeure secondaire pour le contrôle de gestion. A chaque processus organisationnel, le contrôle interne identifie les risques susceptibles d'impacter les différentes activités de l'organisation. En effet, le contrôle interne adopte une approche par les risques, alors que le contrôle de gestion se base sur une approche par les processus. Il vise la maîtrise de l'ensemble des processus de l'organisation et les rendre en cohérence avec sa stratégie. Ainsi, le contrôle de gestion vise le pilotage des processus de l'organisation vers les performances souhaitées et la mise à dispositions des décideurs l'information pertinente pour la prise des décisions. Le contrôle interne veille, prioritairement, à mettre l'organisation en conformité avec les normes, les lois et la réglementation internes et externes.

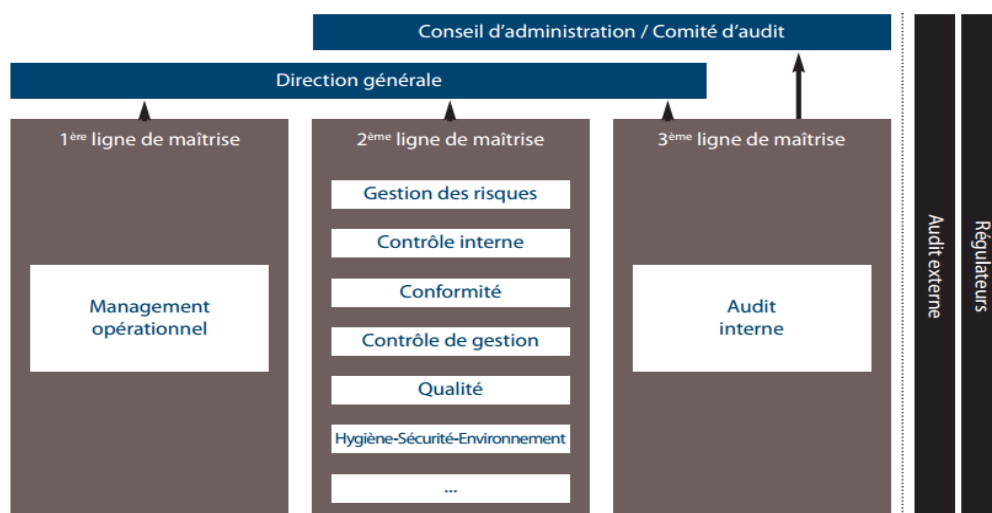
Un autre point de divergence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion porte sur son positionnement. Le contrôle interne est un processus mise en œuvre par la direction générale, la hiérarchie et le personnel de l'organisation. L'engagement de l'ensemble de ces acteurs contribue à l'amélioration de l'environnement de contrôle, et donc l'efficacité des autres

composantes d'un système de contrôle interne et du système dans son ensemble. Le contrôle de gestion est un processus qui concerne tous les managers de l'organisation et en particulier la direction financière et la direction générale. Devant ces différentes spécificités, on note certains points de convergences entre les deux processus.

1.5. Convergence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

Le contrôle interne et le contrôle de gestion sont deux processus qui contribuent à la maîtrise des activités et l'amélioration des performances de l'organisation.

Figure 1: Modèle de trois lignes de maîtrise des activités de l'organisation (IFACI et DFCG, 2013)



Le modèle ci-dessus (figure 1) met en évidence trois lignes contribuant à la maîtrise des activités de l'organisation. La première ligne de maîtrise intègre des managers opérationnels qui mettent en œuvre les pratiques permettant d'assurer l'efficacité et l'efficience des opérations. Ils collectent les informations relatives aux processus opérationnels et les transmettent à la deuxième ligne.

La deuxième ligne de maîtrise regroupe les fonctions qui animent et qui assurent un pilotage des dispositifs de maîtrise des activités, dont on trouve les dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Le contrôle interne permet d'assurer l'efficacité des opérations et l'efficience des ressources. Il contribue également à la maîtrise des activités de l'organisation, en tenant compte des risques significatifs relatifs aux opérations, au reporting et aux lois et règlements. Quant au contrôle de gestion, il assure le pilotage des performances de l'organisation. Ainsi, il vise l'optimisation des ressources mobilisées et utilisées afin d'atteindre des objectifs fixés par le top management.

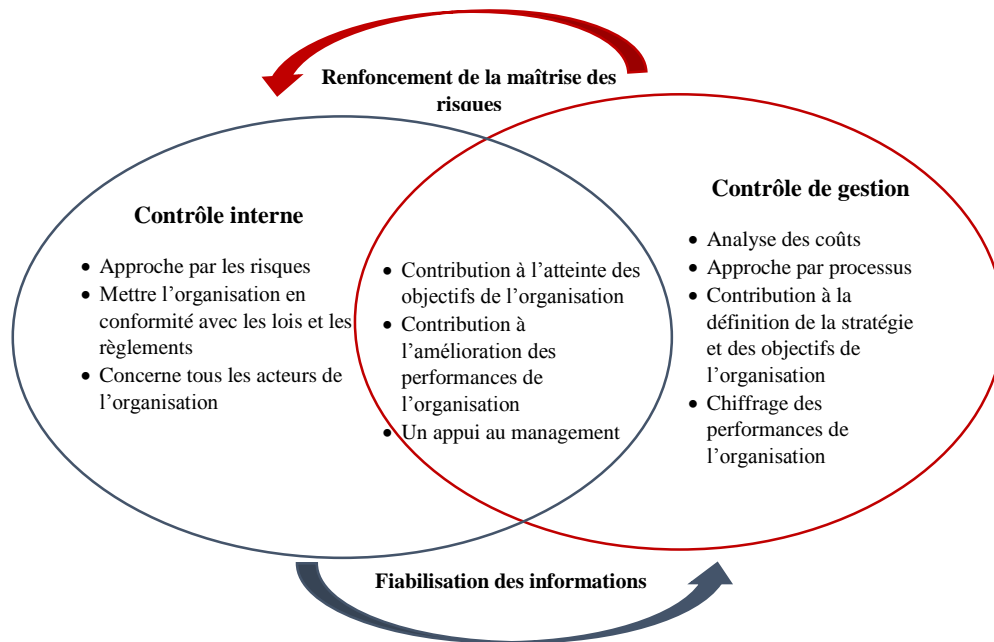
L'audit interne, comme fonction indépendante, se situe dans la troisième ligne. Il fournit une assurance à la direction générale sur le degré de maîtrise des activités de deux premières lignes. Il assure notamment, l'évaluation de dispositif de contrôle interne et de management des risques de l'organisation.

Le contrôle de gestion et le contrôle interne visent, donc, l'amélioration des performances de l'organisation. Pour Anthony (1975), le contrôle de gestion doit assurer l'efficacité et l'efficience dans la mobilisation et l'utilisation des ressources pour l'atteinte des objectifs de l'organisation. En effet, la recherche de la performance est prioritaire pour le contrôle de gestion. Le contrôle interne, quant à lui, veille à la maîtrise des risques en mettant en œuvre des mesures préventives. Si elles sont efficaces, les activités de l'organisation tendent vers la performance.

Le contrôle interne joue un rôle dans le processus de fiabilisation des informations financières. Il permettra de fiabiliser le choix des indicateurs du contrôle de gestion ainsi que les informations à exploiter en amont. La qualité de ces informations impactera le choix des décisions par les dirigeants. En effet, le contrôle interne assure une amélioration de processus de contrôle de gestion.

Il s'avère que le positionnement du contrôle interne face au contrôle de gestion suppose une revue des définitions des deux processus. Les définitions accordées par les organismes de culture anglo-saxonne ne font pas trop de différence entre les deux processus. Cependant, cette proximité conceptuelle ne doit pas être confondue avec les rôles et le positionnement de chaque processus au sein de l'organisation. Dans ce qui suit, nous allons étudier l'interaction entre les deux processus à travers le cas d'un établissement public.

Figure 2: Relation contrôle de gestion et contrôle interne dans l'organisation (réalisé par nous-même)



II. APPROCHE METHODOLOGIQUE

2.1. Choix méthodologiques : étude de cas comme stratégie d'accès au terrain

Pour l'étude des interactions entre le contrôle interne et le contrôle de gestion, nous avons choisi le cas d'une organisation relevant du secteur public : il s'agit d'un établissement public relevant du secteur de l'agriculture qu'on a nommé dans notre article « Office », pour respecter la confidentialité des informations collectées. L'objectif étant d'identifier, expliquer et comprendre les représentations et les interprétations que font les acteurs du contrôle interne, du contrôle de gestion et l'interaction entre les deux processus au sein de l'organisation.

L'objet de notre article s'inscrit dans les recherches interprétativistes constructivistes. Ce positionnement voit les systèmes de contrôle comme un projet et un processus d'élaboration libre et non déterminé par des forces naturelles ou de simples applications d'un savoir unique (BOUQUIN, 1997). Il privilège des recherches qualitatives à base d'étude de cas. Nous allons donc adopter une démarche exploratoire à base d'étude de cas.

Nous avons opté pour les entretiens et la documentation pour la collecte des données. Nous avons mobilisé ces deux outils précités pour assurer une triangulation à partir des données qualitatives (YIN, 1994 ; WACHEUX, 1996).

«D'une part, les entretiens doivent sans doute être d'autant moins directifs que les phénomènes sont plus complexes et moins connus. D'autre part, les entretiens doivent sans doute être d'autant plus cadrés que les objectifs de la recherche sont plus clairs, et en général les recherches en gestion sont plus focalisées sur des objectifs que celles des autres disciplines » (ROMALAER, 2005). Dans ce sens, nous avons opté pour des entretiens semi directifs avec un représentant du Service Contrôle de Gestion, un représentant du Service Audit Interne, un représentant du Service Comptabilité et du Service des Marchés en tant que deux services utilisateurs des procédures.

Les entretiens avec chaque représentant ont duré en moyenne 40 minutes. Ils ont été menés sur la base d'un guide d'entretien, qu'on a subdivisé en quatre parties. Une première est consacrée à la présentation de l'interviewer, son parcours et sa formation et son poste au sein de l'établissement. Une deuxième et troisième parties visent l'identification de la perception des interviewers des processus de contrôle (contrôle de gestion et contrôle interne), leurs rôles et leurs outils au sein de l'Office. La dernière partie est dédiée à l'étude des relations entre les deux processus au sein de l'établissement.

Nous allons aussi consulter la documentation interne et externe disponible (site de l'Office, fiche de poste des personnes interviewers, textes réglementaires, manuel de procédures de l'Office). Cette technique offre un avantage au chercheur qui « n'exerce aucun contrôle sur la façon dont les documents ont été établis et doit sélectionner ce qui l'intéresse, interpréter ou comparer des matériaux pour les rendre utilisables » (Grawitz, 2001).

Quant à l'analyse des données recueillies par thème, elle prendra la forme d'analyse de contenu et d'analyse de discours des retranscriptions de nos entretiens et des documents. Cette méthode « doit permettre le décodage de ce langage et le repérage des éléments de la représentation de l'objet. » (MOLINIER et al., 2002).

Avant d'exposer les résultats de notre étude, il y a lieu de présenter le cas objet de notre article.

2.2. Présentations du cas

L'Office, objet de notre cas, est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il a été créé dans le cadre du Plan Maroc. Il est placé sous la tutelle du Ministère de l'Agriculture et de la Pêche Maritime, du Développement Rural et des Eaux et

Forêts et du Ministère de l'Economie et des Finances. Cet Office est soumis au contrôle financier de l'Etat, exercé dans le cadre des dispositions de la Loi n° 69-00.

Sur le plan organisationnel, L'Office est administré par un conseil d'administration et géré par un Directeur Général. Il dispose d'un arrêté portant son organisation financière et comptable et d'un règlement relatif aux conditions et formes de passation des marchés publics. La gestion financière de l'Office est suivie par un Contrôleur d'Etat et un Trésorier Payeur, nommés par le Ministre de l'Economie et des Finances.

L'Office dispose d'un réseau de services extérieurs qui couvre le territoire national lui procurant une capacité d'intervention assez importante. Cette couverture constitue un atout majeur et pose en même temps un défi de taille en termes de ressources humaines et matérielles.

III. RESULTATS ET DISCUSSIONS

3.1. Perception du contrôle interne et du contrôle de gestion

L'Office opère dans le secteur public. Un secteur plus administré que géré, et caractérisé par la primauté « des procédés et moyens d'action qui ont pour objet la vérification de l'activité ou de certaines activités de l'administration afin de s'assurer que celle-ci agit en vue de satisfaire les besoins d'intérêt général pour lesquels elle a été créée, dans la sphère de ses compétences, dans le respect de la légalité, et dans les limites des moyens mis à sa disposition. » (BATSELE, 1998).

Dans ce sens, le contrôle interne est considéré comme étant "l'ensemble des dispositifs mise en place pour assurer le bon fonctionnement de l'Office et l'atteinte de ses objectifs" déclare le représentant du Service des Marchés. Cette représentation est corroborée par les autres interviewers, en rajoutant qu'il s'exerce en permanence pour l'ensemble des activités de l'établissement. Les manuels de procédures, d'organisation comptable et financière, ainsi que les manuels des politiques des achats et d'approvisionnement tel que le règlement relatif à la passation des marchés de l'Office, constituent les instruments fondamentaux du contrôle interne de l'établissement.

Le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire sont deux sous-ensembles du processus de contrôle interne de l'établissement. Le contrôle interne comptable permet de garantir la qualité et la sincérité des comptes tenues par l'Office, depuis la génération d'une opération jusqu'à son enregistrement comptable et ce, conformément à son manuel

d'organisation comptable et financière. Alors que le contrôle interne budgétaire est orienté vers la qualité et la sincérité des engagements budgétaires vis-à-vis des autorisations accordées chaque année.

L'office dispose d'un système d'information, en cours d'opérationnalisation, pour la tenue de la comptabilité générale, la comptabilité budgétaire et la gestion des achats. Ce système permettra de renforcer le processus de contrôle interne dans sa globalité. En outre, il dispose d'une cartographie des risques du processus achat. Suivant nos entretiens, cette cartographie sera généralisée pour l'ensemble des processus de l'Office.

L'arrêté² fixant les instruments de gestion des établissements publics, considère que "la mise en place d'un système de contrôle interne permet d'assurer une maîtrise préventive des opérations de l'organisme. Sa mise en application implique un ensemble de procédures détaillées et précisées pour chaque opération de l'organisme". Il veille à la conformité des activités effectuées par l'Office avec son objet social et sa mission. Il permet aussi une meilleure allocation des fonds disponibles et la sauvegarde du patrimoine et de ses actifs. Le représentant du Service de Contrôle de Gestion rajoute le rôle de prévenir les risques auxquels l'Office est exposé. Pour le représentant du Service de la Comptabilité, le contrôle interne permet aussi de s'assurer que les opérations effectuées par l'Office, sont exhaustivement recensées dans les systèmes comptables et elles sont correctement valorisées dans les états comptables et financiers de l'établissement.

L'Office dispose d'un service chargé du contrôle de gestion. Ce service fait partie de la Division Contrôle de Gestion, Audit Interne et Assurance Qualité. Cette dernière est attachée au Directeur Général. Suivant la fiche de poste relative au Service Contrôle de Gestion, il a pour mission de :

- Participer à l'élaboration du budget ;
- Elaborer et mettre en place le dispositif de pilotage et de mesure de la performance de l'Office (tableaux de bord, analyses,...) ;
- Elaborer le reporting ;
- Elaborer les rapports annuels d'activités ;

² Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1549-05 du 18 kaada 1426 (20 décembre 2005) fixant les instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement publié dans le Bulletin officiel n° 5382bis du 27 kaada 1426 (29 décembre 2005).

- Assurer le suivi et le contrôle budgétaire ;
- Mettre au point les procédures.

Depuis sa création, le service assure une activité de reporting et d'élaboration de tous les documents institutionnels (rapports de gestion, documents du conseil d'administration, etc). Ainsi, il contribue à l'élaboration des « contrats programmes ».

L'Office adopte, dans le cadre d'une gestion par objectif, un système de contractualisation interne. Il fixe des objectifs avec des moyens pour les atteindre pour les dix directions régionales réparties sur le territoire national, dans le cadre des « contrats programmes ». Le service assure le suivi des réalisations au niveau central et au niveau régional via un certain nombre d'indicateurs. Cette pratique témoigne le passage d'un contrôle de gestion traditionnel vers un système moderne.

Les entretiens ainsi que l'étude documentaire nous ont permis de conclure que le contrôle de gestion n'est pas assez développé au sein de l'Office. Il y a un recours « par appel d'offres», à l'expertise des consultants externes pour la reconstruction de la fonction et pour la mise en place des outils de contrôle de gestion.

3.2. Interaction contrôle interne contrôle de gestion

Les entretiens et l'analyse documentaire menés montrent que le contrôle interne et le contrôle de gestion sont deux processus distincts et s'interagissent réciproquement au sein de l'établissement.

En effet, la loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les établissements publics, ainsi que le projet³ de sa réforme, abordent le contrôle interne et le contrôle de gestion en tant que deux processus indépendants et contribuent conjointement à l'allègement du contrôle étatique sur les établissements publics.

L'Office est soumis à un contrôle financier préalable. La migration vers un contrôle allégé (contrôle d'accompagnement) dépend de la mise en place et l'opérationnalisation d'un certain nombre des outils de gestion, entre autres, les dispositifs de contrôle interne. Dès que l'auditeur externe émet un rapport sur ces dispositifs et ne faisant pas état des réserves

³ MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, (2015), « Projet de loi relative à la gouvernance et au contrôle financier de l'Etat sur les établissements et entreprises publics et autres organismes ».

significatives, l'Office bénéficiera d'un contrôle a posteriori. Ce dernier se caractérise aussi par la mise en place et l'opérationnalisation d'autres outils notamment, le contrôle de gestion et la cartographie des risques.

Il en ressort donc que le contrôle interne favorise l'émergence et le développement du processus de contrôle de gestion et du management des risques. Ce constat est corroboré par nos interviewés pour plusieurs raisons.

D'une part, le contrôle de gestion utilise des informations issues de différents services et du système comptable et financier, pour l'établissement de documents institutionnels (rapports d'activités annuels, rapport du conseil d'administration, reporting trimestriel, états comptables, etc). Dans ce sens le contrôle interne, à travers ses outils, permettra de garantir la qualité de ces informations et donc la fiabilité et la pertinence des indicateurs utilisées. Ce processus impactera par la suite, la qualité des décisions prises par la direction générale.

D'autre part, le contrôle de gestion permet d'identifier les activités non réalisées comme prévu par la direction générale. Et dans une perspective d'amélioration, l'établissement peut procéder au renforcement des procédures de contrôle interne relatives à ces activités et ce, pour une meilleure maîtrise des risques.

Figure 3: Contrôle interne comme outil d'amélioration de processus de contrôle de gestion (réalisé par nous même)



Il ressort de ce qui précède que le processus de contrôle au sein de l'Office est un contrôle interne légal, dont la mission est la conformité et la régularité avec la réglementation budgétaire et administrative. Les lois et les règlements constituent les outils fondamentaux du contrôle interne, à l'instar des autres établissements publics. Ce contrôle reste statique et ne s'adapte pas aux fluctuations de l'environnement, notamment la nécessité de contribuer à la maximisation de la valeur et la minimisation des coûts. Le contrôle de gestion, quant à lui, est orienté vers la présentation des résultats, au lieu de s'intéresser à la recherche des causes des écarts et la présentation des actions à entreprendre. En effet, la dimension pilotage est quasi absente. Il s'agit de contrôle de gestion à l'information à consolider et à remonter aux échelons supérieurs, en délaissant l'objectif de pilotage des activités de l'Office. Les deux processus sont distincts et s'interagissent.

Suivant nos entretiens, la mobilisation et de ces processus dépend de l'implication de la direction générale et les différents acteurs, de l'opérationnalisation des systèmes d'information, de l'émergence de la contractualisation Etat-Etablissement Public.

Dans ce sens, le référentiel COSO (2013) met en évidence la nécessité de l'implication de l'ensemble des acteurs de l'Office, y compris la direction générale, pour l'efficacité du processus de contrôle interne dans sa globalité. Ce processus est un préalable pour le contrôle de gestion. Le deuxième facteur évoqué est celui des systèmes d'information. L'opérationnalisation de ces systèmes permettra d'automatiser les règles et procédures du contrôle interne, et donc fournir une assurance informationnelle aux autres processus notamment le contrôle de gestion, la comptabilité générale et de gestion. En outre, l'émergence de la contractualisation Etat-Etablissement public, rend important l'adoption et l'opérationnalisation de différents instruments de gestion, entre autres, le contrôle interne et le contrôle de gestion (OUASHIL et OUHADI, 2017). Ce passage offrira à l'Office plus d'autonomie financière et administrative et allège le contrôle étatique sur lui (passage vers un contrôle d'accompagnement au lieu du contrôle préalable).

CONCLUSION

L'implantation et le développement des processus de contrôle en interne des établissements publics ne sont pas liés à l'impératif de rentabilité et de survie tel que le cas des entreprises privées. Cependant, ils sont dictés par la multiplicité des parties prenantes et la fluctuation des conditions économiques d'une part, et d'autre part la nécessité de s'ouvrir à des pratiques développées dans les entreprises privées.

L'étude réalisée, malgré sa portée limitée, a montré que le contrôle interne et le contrôle de gestion sont deux processus distincts et partagent les mêmes finalités. Le contrôle interne permet de mettre l'établissement en conformité vis-à-vis la réglementation en vigueur. Le contrôle de gestion en tant qu'outil de pilotage, assure une mission de reporting (remonté de l'information vers les échelons supérieurs), une mission de définition des objectifs et le suivi des réalisations dans un cadre d'un système de contractualisation interne.

Cette proximité des finalités se double par une proximité organisationnelle voire méthodologiques (IFACI, DFCG, 2013). En outre, les deux processus ne sont pas inséparables dans la mesure où le contrôle de gestion ne suffisait pas à assurer à l'organisation la maîtrise de ses processus, mais il faut réduire les risques confrontés de par le comportement volontaire ou

involontaire de leur personnel et ce à travers un processus de contrôle interne (Gibert, 2002 ; Kerebel et De Lagarde, 2011).

En effet, « la pérennité de l'organisation est assurée tant par le contrôle de gestion qui veille à la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies sur le long terme ; tant par le contrôle interne par la réalisation et l'optimisation des opérations sur le long terme et par la maîtrise des risques majeurs » (ANTOINE, 2000).

Les deux processus organisationnels sont parmi les techniques de sécurité interne de l'organisation. Ils permettent la fiabilisation des informations financières, l'atteinte des objectifs opérationnels et l'amélioration des performances de l'organisation. L'existence de ces zones de recoupement peut créer des difficultés pour les managers au sein de l'organisation pour solliciter chacun de ces processus comme levier de leur performance.

BIBLIOGRAPHIE

ANTOINE, S., (2000), « La gestion transdisciplinaire du risque dans un système intégré d'approche du contrôle, cas du secteur de l'habitat social ». <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582727/document> consulté le 20/07/2017.

BATAC, J., CARASSUS, D., (2005), « Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité », *Comptabilité et Connaissances*, May.

BATAC, J., CARASSUS, D., MAUREL, C. (2009), « Évolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local », *Finance Contrôle Stratégie*, volume 12, n° 1, mars, p. 155-180.

BERLAND, N., (2005), « Anthony G. Hopwood : le contrôle comme phénomène organisationnel et social », publié dans, *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Bouquin, (2005), EMS p. 367-389.

BERNARD, F., GAYRAUD, R., ROUSSEAU, L., (2013), "*Contrôle interne*", 4^{ème} édition, Maxima.

BOISVERT, H., (1991), "*Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*", Editions du Renouveau Pédagogique Inc.

BORGONOV, E., BROVETTO, P.R., (1988), "The concept of bureaucratic and managerial control in public administration ", in "*Management development and the public sector* ", edited by

AKABADSE, A. P., BROVETTO, P. R., HOLZER, R..

BOUQUIN H., & FIOL, M., (2006), « Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver » , *Actes du congrès AFC*.

- BOUQUIN, H., (1994), « *Les Fondements du Contrôle de Gestion* », Que sais-je?, PUF.
- BOUQUIN, H., (2005), « contrôle », *Encyclopédie de gestion*. p 667-685.
- BOUQUIN, H., (2005), « Herméneutiques du contrôle », *Comptabilité et Connaissances*, France.
- BOUQUIN, H. & PESQUEUX, Y., (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n°3 (Tome 5), p. 93-105.
- CHIAPELLO, È., (1996) « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n°2, Tome 2, p. 51-74.
- CHIAPELLO, E., & DELMOND, M.H., (1994) « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, p. 49-58.
- DE LAGARDE, O., & KEREBEL, P., (2011), « Le contrôle interne face au contrôle de gestion », publié dans « *Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques - Regards croisés de professeurs et praticiens* », BERLAND, N., XAVIER SIMON, F., Eyrolles, p. 193-215.
- GIBERT, P., (2002), « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe », *Politiques et management public*, vol. 20, n° 3, 2002.
- GIRAUD, F., (2002), « Responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Vol 5 n°1, pp 77-99.
- GRAND, B., VERDALLE, B., (2002), « *Audit comptable et financier* », Economica.
- IFACI, PWC, (2014), « *COSO - Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage* », Eyrolles, 2014.
- IFACI., AMRAE., (2013), "Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance", http://www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers_upload/2013_AMRAE_IFACI_PP_1709_0.pdf , consulté le 25/07/2017.
- IFACI.,DFCG., (2013), « Contrôle interne et contrôle de gestion, pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations », <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/dfcg-controle-interne-controle-gestion.pdf> ,consulté le 25/07/2017.
- JORISSENN, A., LAVEREN, E. & VANSTRAELEN, A., (1999), « La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges », *Revue française de comptabilité* n° 317, p. 66-74
- KI-ZERBO, B., (2013), « Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ? », *Revue Audit et Contrôle Interne* n°215, Juin-Juillet.

KI-ZERBO, B., (2013), « Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ? », *Revue Audit et Contrôle Interne* n°215, Juin-Juillet.

LORINO, P., (1997), « *Méthodes et pratiques de la performance* », Les Ed. d'Organisation.

MANDZILA, E., (2004), « *La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise* », thèse de doctorat, Institut de Recherche en gestion (IRG), Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Université Paris XII VAL de MARNE.

MAVRINAC S. & SIESFELD A.G., (1998), « La délicate mesure de l'immatériel », *L'Expansion Management Review*, Décembre, p. 31-38.

NOIROT, P. & WALTER, J., (2008), « *Le contrôle interne, pour créer de la valeur* », AFNOR.

OUASHIL, M., OUHADI, S., (2017), « contrôle des établissements publics marocains : Etats des lieux et perspectives », *Public & Nonprofit Management Review*, Vol 2, Num 1, 20 Mars.

OUASHIL, M. & OUHADI, S., (2016), « Interaction contrôle interne- contrôle de gestion : une approche théorique », *Journée Scientifique* sous le thème " le contrôle de gestion, passé, présent et futur ", 12 Mars, EST Casablanca, Maroc.

PIGE, B., (2017), « *Audit et contrôle interne* », 3ème édition, EMS Editions.

RENARD, J., (2012), « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », Editions Eyrolles.

RENARD, J. & NUSSBAUMER, S., (2011), « *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration* », Eyrolles, Éditions d'Organisation.

SANTO, V.-M. & VERRIER, P.-E., (1997), « *Le Management public* », Presses Universitaires de France.

VAASSEN, E., MEUWISSEN, R. & SCHELLEMAN, C., (2009), « *Accounting information systems and internal control* », Wiley Publishing.