

Le positionnement du contrôle de gestion au sein des systèmes de contrôle organisationnel : Articulation avec les autres systèmes de contrôle

The positioning of management control within organizational control systems: articulation with other control systems

Reçu le : 13/10/2025

Accepté le : 13/12/2025

Belhachemi Djillali Tarik¹: Ecole supérieure de Gestion et d'Economie Numérique, Algérie.

E-mail : tbelhachemidjillali@esgen.edu.dz

ORCID iD: 0009-0005-0925-5397

Résumé :

Dans un environnement incertain et en mutation, le contrôle de gestion joue un rôle stratégique dans le pilotage de la performance en traduisant la stratégie en actions opérationnelles. Toutefois, il ne peut à lui seul contrôler l'ensemble de des activités de l'entreprise. Il coexiste avec d'autres dispositifs comme le contrôle interne et l'audit, formant un système global de contrôle. Cette complémentarité soulève des enjeux de coordination et de clarification des rôles. Comprendre leur articulation permet de renforcer la cohérence organisationnelle, d'anticiper les risques et d'améliorer la performance globale de l'entreprise dans un contexte complexe et en constante évolution.

¹ Auteure correspondant

Mots clés :

Contrôle organisationnel, Contrôle de gestion, Contrôle interne, Audit interne, Complémentarité.

ملخص:

في بيئة متغيرة وغير مؤكدة، تلعب مراقبة التسيير دورًا استراتيجيًا في دفع الأداء من خلال تحويل الاستراتيجية إلى أنشطة تشغيلية. ومع ذلك، لا يمكنه مراقبة جميع أنشطة المؤسسة بمفرده. فهو يتعايش مع آليات أخرى مثل الرقابة الداخلية والتدقيق، مما يشكل نظام رقابي متكامل. هذه التكاملية تثير تحديات تتعلق بالتنسيق وتوضيح الأدوار. إن فهم كيفية ترابط هذه الأنظمة يعزز التماسك التنظيمي، ويساعد في التنبؤ بالمخاطر، ويحسن الأداء العام للمؤسسة في سياق معقد ومتغير باستمرار.

Introduction

Dans un environnement mouvant, incertain et complexe, les entreprises font face à une accélération des changements économiques, technologiques, réglementaires et sociétales. Dans ce contexte, les entreprises sont face à un réel défi de pilotage de leurs performances, s'appuyant sur des informations fiables et conformes aux normes pour maîtriser les risques (financiers, opérationnels, réglementaires, sociaux et environnementaux). Pour cela, les activités de contrôle revêtent une importance primordiale devant permettre d'optimiser la productivité et la gestion des coûts dans un premier temps, surtout après la création en 1931 du « Controller Institute of America » permettant l'institutionnalisation du contrôle comme fonction spécifique, puis évoluant progressivement vers une fonction plus stratégique telle qu'on la connaît aujourd'hui « le contrôle de gestion ».

Dans cette optique, le contrôle de gestion revêt une importance stratégique au sein des entreprises, étant défini comme un outil principal du pilotage organisationnel permettant l'alignement stratégique, c'est-à-dire, de traduire les orientations stratégiques en objectifs opérationnels, tout en assurant une cohérence des actions de l'ensemble des processus et en fournissant des outils d'analyse, de suivi et d'évaluation des résultats. Toutefois, face aux divers risques auxquels fait face l'entreprise, le contrôle de gestion ne peut remplir à lui seul les tâches de régulation de l'ensemble des fonctions, d'où l'existence d'autres formes de contrôle qui permettent de pallier ce manque.

De ce fait, le contrôle de gestion n'est pas le seul mode de contrôle, il coexiste avec des formes alternatives de contrôle, avec lesquelles, il doit désormais composer, allant du contrôle interne à l'audit interne. Cette pluralité, met en lumière des interrogations sur le

positionnement du contrôle de gestion parmi les autres formes de contrôle, leurs frontières et leurs complémentarités.

L'interaction entre ses systèmes posent des défis majeurs en termes de gouvernance, de performance et de gestions des risques. Cette proximité mène à une certaine confusion conceptuelle, rendant la nécessité pour l'entreprise de définir le rôle de chacun et de favoriser la complémentarité entre eux afin d'anticiper les dysfonctionnements et faciliter la création de valeur. Pour cela, il devient primordial de comprendre comment le contrôle de gestion doit s'insérer dans ses dispositifs, et comment mettre en évidence les spécificités et les complémentarités avec les autres formes de contrôle.

La problématique des interactions entre les différentes formes de contrôle devient un enjeu central du dispositif global de contrôle, tant pour la théorie que pour les pratiques managériales, dans la mesure où ils permettent d'améliorer le pilotage de l'entreprise et de renforcer sa capacité d'adaptation face aux aléas de l'environnement tant interne qu'externe. Par conséquent, il est nécessaire qu'il y ait une articulation claire entre les diverses formes de contrôle et une complémentarité efficace devant permettre la prévention des risques et la création de valeur.

Pour comprendre le positionnement contrôle de gestion, il faut se tourner vers ses origines, à travers les divers courants théoriques qui ont progressivement enrichi le domaine du contrôle et qui s'est structuré autour de plusieurs contributions conceptuelles descriptives d'auteurs et de praticiens qui expliquent la manière dont les entreprises coordonnent et contrôlent les comportements, ce qui permet de donner du sens aux évolutions des pratiques des entreprises. Sans être exhaustive, les travaux de R. Anthony (1965) ont posé les premières bases des différents niveaux de contrôle, ce qui a ouvert la voie à une compréhension structurée des différents

mécanismes de régulation organisationnelle, en mettant le contrôle de gestion comme un dispositif intermédiaire entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Parallèlement, les recherches de Ouchi ont posé une alternative centrée sur les mécanismes de coordination, qui mettent en évidence la pluralité des formes de régulation des comportements des acteurs, à travers de nouvelles dimensions culturelles et informelle du contrôle. Enfin, les contributions de Mintzberg, complète ce panorama en identifiant six mécanismes de coordination organisationnelle offrant une perspective plus étendue des modalités de régulation et permettant de bien situer le contrôle de gestion par rapport aux autres dispositifs.

Face aux limites de ses typologies dites « classique », car souvent critiquer pour leur caractère statique et cloisonné, la littérature a évolué vers des modèles intégrateurs, rapprochant plusieurs approches en les mettant en relation afin d'obtenir une vision globale et cohérente du contrôle. Sans viser l'exhaustivité, les modèles de R. Simons et de E. Chiapello, proposent deux visions différentes mais complémentaires, le premier présente un cadre flexible des interactions entre les différents types de contrôle en identifiant quatre leviers de contrôle et leur implication collective au pilotage organisationnel, et le deuxième modèle, analyse le contrôle selon six dimensions clés mettant en lumière les aspects sociales et politiques du contrôle dans l'entreprise.

L'objectif de cet article est de clarifier le positionnement du contrôle de gestion par rapport au système de contrôle organisationnel puisqu'il s'inscrit dans un système élargi et en interaction avec les autres formes de contrôle, chacune contribue selon ses spécificités à la régulation des comportements des acteurs. Cette proximité mène à une certaine confusion

conceptuelle qu'il conviendra de clarifier. Nous proposons donc, de mettre en évidence les zones de convergences, de différences et de complémentarités qui permettent d'une part, de bien piloter l'entreprise, de renforcer sa capacité de réaction, d'anticiper et d'exploiter toutes les opportunités dans un environnement en perpétuel changement, et d'autre part, permet d'intégrer efficacement les divers systèmes de contrôle afin de réaliser les objectifs globaux de l'entreprise.

Notre recherche essaye de fournir aux entreprises qui évoluent dans un environnement de plus en plus complexe et instable, une compréhension globale sur le positionnement du contrôle de gestion face aux autres formes de contrôle dans l'entreprise et de comprendre comment les différentes fonctions de contrôle coexistent pour une bonne cohérence organisationnelle. Notre étude permet d'enrichir la perception cloisonner quand a du contrôle de gestion et de mettre en lumière la synergie qui existent entre les divers modes de contrôle dans un système d'influence mutuel et global, à travers leurs spécificités respectives et leurs complémentarités fonctionnelles.

Notre recherche s'appuie sur une démarche qualitative, se basant sur une revue de la littérature académique permettant d'identifier les principaux apports théoriques fondateurs en contrôle de gestion, les typologies, les modèles intégrateurs et les recherches contemporaines relatifs aux interactions entre le contrôle de gestion, le contrôle interne et l'audit interne.

1. Fondement théorique du contrôle de gestion

Définir le contrôle de gestion n'est pas chose aisée car les définitions varient selon les auteurs et les périodes au rythme de l'avancée des savoirs, des techniques et des pratiques. Il existe

plusieurs définitions du contrôle de gestion et chacune d'entre elle développe un de ses aspects particuliers. De ce fait, le contrôle de gestion est difficile à cerner car son champ d'analyse s'enrichit au fur et à mesure que l'environnement évolue.

Toutefois, avant de commencer il est important d'apporter quelques clarifications du concept contrôle de gestion qui vient de l'anglais « management control » qui est composé de deux mots eux-mêmes sujet à diverses interprétations.

1.1. Les notions de contrôle et de gestion

1.1.1. La notion de contrôle

Le concept de contrôle qui est la traduction de « control » en anglais, peut prendre deux sens :

- **Contrôle-vérification** : au sens francophone c'est de s'assurer à posteriori que les règles sont respectées.
- **Contrôle-maitrise** : au sens anglophone ; on maîtrise un véhicule, un logiciel et un système, ou avoir une certaine emprise sur le système. C'est-à-dire conduire l'entreprise dans le sens voulu. C'est dans ce sens que le terme doit être compris.

Le terme « contrôle » fait l'objet de multiples définitions de plusieurs manières, chaque auteur peut l'aborder selon divers critères tel que la cadre théorique ou l'objectif fixé (Ghyati & Kasbaoui, 2023) :

- Selon Chiapello, le contrôle est « *Toute influence créatrice d'ordre* ».
- Selon Lebas, le contrôle « *permet de réduire les degrés de liberté laissés aux personnes dans les organisations, soit en*

empêchant certaines actions, soit en accroissant le caractère désirable d'autres actions ».

- Selon Bouquin et Fiol, le contrôle c'est « *l'orientation des comportements* ».

Dans une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique puisque c'est un acte de management, c'est pour ça qu'il parler de « processus de contrôle » comprenant toutes les étapes qui préparent, coordonnent et vérifient les décisions et les actions d'une organisation (Alazard & Sépari, Contrôle de gestion Manuel et applications DCG 11, 2018).

1.1.2. La notion de gestion

Le concept de gestion qui est la traduction de « management² » sont aujourd'hui pour certains auteurs considérer comme des synonymes, même si pour d'autres la gestion est perçue comme un terme plus restrictif et quantitatif que management (Charron, Sépari, & Bertrand, 2016).

Selon Tabatoni et Jarniou, gérer c'est prendre des décisions afin d'atteindre un objectif en utilisant au mieux les ressources disponibles (Baratay & Monaco, COntrôle de gestion Les carrés DCG 11, 2017).

Selon Taylor le management peut être définit comme « *savoir exactement ce que l'on veut que le personnel fasse et veiller à ce*

² Le management vient de l'italien managgiare (manier) et du verbe français ménager qui veut dire conduire son bien, sa fortune avec raison et ménagement. C'est à la fin du XVIe que le terme est utilisé en Angleterre pour désigner la conduite d'une entreprise puis aux état unis au début XXe siècle par Taylor, alors que Fayol lui préfère le terme administration générale.

qu'il le fasse de la meilleure manière et au moindre coût » (Balland & Bouvier, 2011).

Le management est une démarche qui permet d'atteindre des objectifs par le biais d'autres personnes, c'est donc un processus qui englobe les actions qui servent à piloter une entreprise et prendre les bonnes décisions (Charron, Sépari, & Bertrand, 2016). De ce fait, d'une manière générale, on gère des choses ou des tâches mais on manage des hommes (Balland & Bouvier, 2011).

Dans son acception actuelle, la gestion regroupe deux dimensions (Alazard & Sépari, Contrôle de gestion Manuel et applications DCG 11, 2010):

- La gestion stratégique (gestion du marché) : analyse stratégique, orientations, mise en œuvre et contrôle ;
- La gestion opérationnelle (gestion de l'entreprise) : Structure, système de décision, d'information et système d'animation des hommes.

1.2. Les définitions du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion dû, d'une part, aux diverses significations des deux termes ; contrôle et gestion, et d'autre part, à l'évolution historique de la fonction.

1.2.1. Les définitions de base :

Robert N. Anthony de la Harvard Business school a défini le contrôle de gestion en 1965 et 1988, de la manière suivante :

1^{ère} définition : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la

réalisation des objectifs de l'organisation (Fabre, Sépari, Solle, & Le Coeur, 2008)».

2^{ème} définition : « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente (Fabre, Sépari, Solle, & Le Coeur, 2008) ».

Le contrôle de gestion est vu dans la 1^{ère} définition comme un processus qui vise à garantir l'efficacité et l'efficience dans l'obtention et la gestion des ressources. On rajoute souvent à ces deux notions, le terme économie formant ainsi les 3 « E » considéré comme les piliers de la performance (Augé & Naro, 2011).

Cette définition met aussi en évidence deux éléments essentiels du contrôle de gestion dans le domaine de la gestion de la performance (ou la gestion opérationnelle) (Badr, Lahrech, Nejari, & Errabih, 2023) :

- Le contrôle de gestion revêt un caractère processuel, orientée vers la l'atteinte d'objectifs déterminés plutôt qu'une action ponctuelle.
- La convergence des intérêts nécessite une harmonisation des objectifs individuels avec les objectifs de l'organisation en mettant l'accent sur l'aspect motivationnel et incitatif des acteurs.

La deuxième définition passe de la maîtrise des ressources et la réalisation des objectifs à la déclinaison de la stratégie en influençant les acteurs, et elle (Augé & Naro, 2011):

- Présente le contrôle de gestion comme une fonction d'accompagnement de la déclinaison de la stratégie ;
- Oriente le comportement vers la réalisation des objectifs stratégiques leurs traduction en objectifs opérationnels quantifiables sous forme d'indicateurs de performance.

Le contrôle de gestion constitue donc un processus qui permet aux responsables d'avoir l'assurance que les objectifs stratégiques et opérationnels sont en cohérence (Ragaigne & Tahar, 2017).

1.2.2. Les définitions élargies :

3^{ème} définition : Selon **Henri Bouquin** : *« le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes ont été, sont et seront cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution (Baratay & Monaco, Contrôle de gestion, 2020) ».*

4^{ème} définition : Le contrôle de gestion *« est un ensemble de systèmes techniques et de processus d'animation de ces systèmes, mis en œuvre par un dirigeant ou un manager, afin d'influencer les comportements de ses collaborateurs pour répondre aux exigences d'évolution de son organisation » (Djerbi, Durand, & Kuszla, 2020).*

Le contrôle de gestion est donc fondé sur (Djerbi, Durand, & Kuszla, 2020):

- Des outils servant à mesurer et suivre les performances ;
- Des méthodes servant à formuler des modèles de causes à effets ;
- La mise en œuvre d'actions corrective sur les comportements.

5^{ème} définition : Le contrôle de gestion *« est un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décisions dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement du personnels » (Horngren, Bhimani, Datar, & Foster, 2017).*

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage et d'influence des comportements par le biais des informations qu'il produit aidant ainsi la prise de décision.

Le contrôle de gestion est passé d'un statut de technique à celui de discipline depuis les années 1990 avec des références conceptuelles multiples (théorie des organisations, économie, sociologie, psychologie, etc.) et des méthodes de recherche qualitatives et quantitatives, c'est donc une évolution du contrôle vers le management général, la stratégie, les systèmes d'information, la comptabilité, la finance, la gestion des ressources humaines et l'organisation. C'est donc une discipline des sciences de gestion florissante (Bouquin & Pesqueux, 1999).

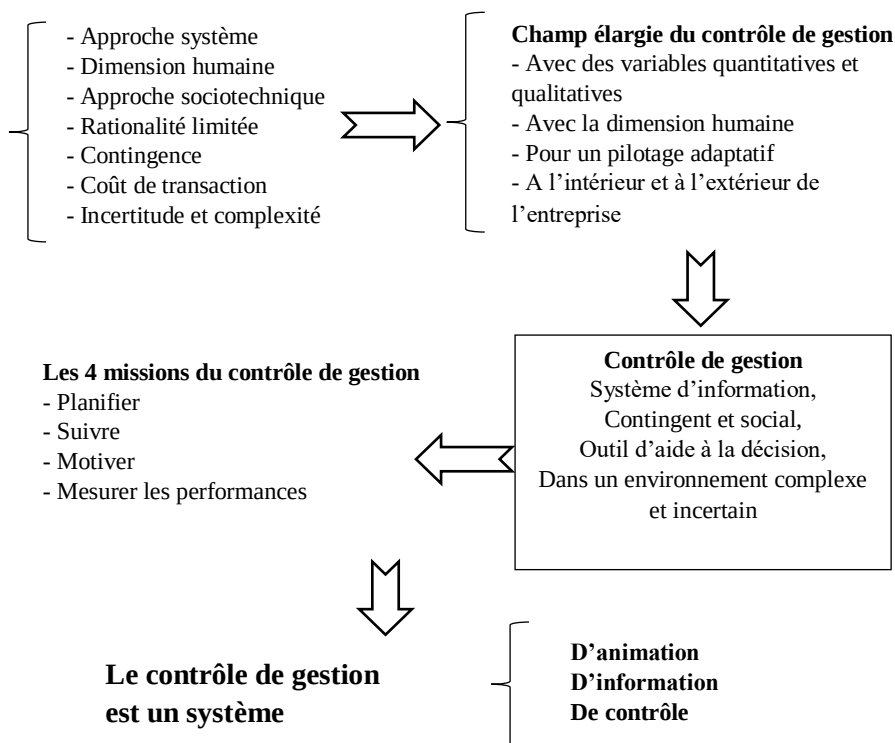
D'une manière générale, le contrôle de gestion est au service de la stratégie, considéré comme un système finalisé (orienté vers un objectif) et un système de régulation des comportements s'appuyant sur un ensemble de techniques de contrôle à distance sur la base d'indicateurs quantifiés dans une optique contractuelle portant sur un résultat à atteindre, une explication des modalités d'évaluation puis la mesure de la performance. Le contrôle de gestion (Burlaud & Jean-Simon, Le contrôle de gestion, 2014) :

- Permet une mise sous tension de l'entreprise et chaque service, même fonctionnels, devenant à la fois fournisseur et client, ce qui va permettre de participer à la création de valeur pour l'entreprise.
- Est un langage commun qui exerce un pouvoir sur ceux qui l'utilisent en unifiant les préoccupations, la coordination et les comportements surtout dans les grandes entreprises :
 - Par la création d'un référentiel commun par la définition de règles et d'outils standardisés (indicateurs, concept, tableau de bord, etc...) ;
 - Facilité de la communication (traduire la stratégie en objectifs concrets, mesurable et compris, structure le dialogue (programmation de réunion hebdomadaire ou mensuelle) ;

- Permet des comparaisons fiables.
- Permet l'émergence d'une culture cohérente et orientée vers la performance.

Le cadre d'analyse pour le contrôle de gestion se trouve modifié, élargi et enrichi à travers tous les apports des auteurs, de différentes pratiques et des apports des théories des organisations.

Schéma N°1 : Problématique actuelle du contrôle de gestion



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Contrôle de gestion manuel et applications, DCG 11, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P 411.

Le contrôle de gestion joue un rôle primordial dans la cohérence de l'ensemble des ressources et des résultats avec les objectifs, dans la fixation d'objectifs, de collecte d'information et surtout d'analyse des performances sans négliger la mise en place de systèmes d'incitation.

En tenant compte de la diversité des pratiques, le contrôle de gestion doit être vu (Berland & De Rongé, 2010) :

- Comme un mode de management ;
- Une mise sous tension de l'organisation ;
- Dans le but d'élaborer et décliner la stratégie ;
- En s'appuyant sur des modes de contrôle divers selon les spécificités de l'organisation.

2. Le contrôle de gestion composante du contrôle organisationnel

Le contrôle de gestion fait partie d'un ensemble plus vaste appelé contrôle organisationnel, défini par Bouquin comme « *un ensemble de dispositif sur lesquels les dirigeants et les managers s'appuient pour maîtriser les processus « décision-action-résultat » dans l'organisation* (Donadio, et al., 2017).

Le contrôle organisationnel concerne tous les niveaux de l'organisation dont l'objectif est de converger les actions individuelles et collectives avec les objectifs assignés. Pour cela, il utilise la planification, la fixation de règles et de procédures et enfin l'évaluation des résultats et de la performance.

Le contrôle organisationnel représente le système de management qui permet le pilotage de l'organisation au travers des systèmes de contrôle et des règles de gouvernance tels que la structure, les procédures de prises de décisions, de maîtrise des comportements et même la culture de l'organisation. Le contrôle de gestion

apparaît comme un sous-système du contrôle organisationnel (Danbrin & Mourey, 2023) et du processus de management (Berland N. , 2014).

Selon Hatch, la vision moderniste du contrôle organisationnel est que le contrôle doit être exercé afin de minimiser l'impact des intérêts divergents des individus sur leurs actions (Carvalha Da Silva, 2003).

Les systèmes de contrôle comprennent des éléments formels et informels. La partie structurée composée de procédures, de règles, de mesures de résultats eux-mêmes constitués de plusieurs sous-systèmes (système d'information comptable, de contrôle etc.... Dans la partie informelle, on trouve les aspects humains telles que la culture, les valeurs communes et la loyauté (Horngren, Bhimani, Datar, & Foster, 2017).

Donc le contrôle de gestion n'est pas le seul mécanisme de contrôle des comportements car il suppose que soient réunies quatre conditions (Burlaud & Jean-Simon, Le contrôle de gestion, 2014) :

- Objectifs non ambigus ;
- Possibilité de mesurer les résultats ;
- Possibilité de prévoir les effets des actions correctives ;
- Capitalisation du savoir puisque l'activité est répétitive

2.1. Les différentes typologies des modes de contrôles

Nous allons aborder quelques exemples parmi les différentes typologies sans pour autant diminuer l'apport des autres typologies.

2.1.1. Typologie d'Anthony : Selon Anthony considéré comme le père du contrôle de gestion, propose une typologie de trois types de contrôle organisationnel correspondant aux

trois niveaux de prises de décisions dans l'entreprise, en mettant le contrôle de gestion comme un dispositifs intermédiaire entre les orientations stratégiques et les actions quotidiennes (Farjaudon, Gérard, Levant, & Merle, 2018):

- **Le contrôle stratégique** : c'est un ensemble de dispositif qui permet de prendre aux responsables de prendre des décisions à long terme et de les ajustés en cas de dérive.
- **Le contrôle de gestion** : c'est un ensemble de dispositif qui permet aux responsables de s'assurer de la cohérence entre les choix à long terme et à court terme, c'est-à-dire qu'il se situe à mi-chemin en garantissant la cohérence entre la stratégie et le quotidien.
- **Le contrôle d'exécution** : c'est un ensemble de dispositif qui permet aux responsables de la mise en œuvre de leurs actions quotidiennes, c'est-à-dire qu'il s'applique aux tâches élémentaires et répétitives.

Les trois niveaux de contrôle forment un dispositif dit « gigogne » c'est-à-dire chaque niveau s'emboîte et s'imbrique dans le niveau supérieur, toutefois, les frontières sont assez floue et Anthony lui-même semble avoir des difficultés à distinguer le contrôle de gestion du contrôle interne (Boisselier, et al., 2013). Toutefois, il n'y a pas de contrôle de gestion sans contrôle d'exécution, ni de contrôle stratégique sans contrôle de gestion (Donadio, et al., 2017).

La maîtrise s'exerce à tous les niveaux à savoir ; avant, pendant et après l'action ou décision. Ce qui correspond respectivement à la finalisation, pilotage et l'évaluation (Boisselier, et al., 2013).

Chaque étape doit répondre à des questions pertinentes et accomplir des tâches spécifiques (Burlaud & Jougleux, Management et contrôle de gestion DSCG 3, 2010):

- **Phase de finalisation (avant l'action) :** Quels objectifs ? Quelles ressources ? Comment les employer au mieux ? Comment évaluer les résultats ?
- **Phase de pilotage (pendant l'action) :** Tout ce qui peut être fait pendant le déroulement de l'action afin qu'elle soit maîtrisée. Quelles corrections mettre en place pour le réajustement des objectifs choisies ?
- **Phase d'évaluation (après l'action) :** Elle permet de rendre compte des performances de l'action et d'en tirer les leçons. Quelle mesure des résultats ? Quelle efficacité ? Quelle efficacité ?

Si l'on intègre les trois étapes du processus aux niveaux de contrôle, on obtient le tableau suivant :

Tableau N°1 : La typologie de contrôle selon Anthony

Niveau de décision Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	Exécution
	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution

Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Contrôle de gestion manuel et applications, DCG 11, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P 9.

2.1.2. Typologie de W. G. Ouchi : Cette approche sociologique met l'accent sur des dimensions culturelles et informels du contrôle. Selon Ouchi, d'autres formes de contrôle des comportements existent (Mignon & Teller, 2009) :

- **Le contrôle par la bureaucratie :** ce contrôle correspond à un contrôle par le règlement et les procédures ce qui permet une standardisation du comportement afin d'éviter les erreurs et les fraudes. A cet égard, les normes ISO, le contrôle interne et l'audit normalisent cette forme de contrôle ou on les retrouve dans les chartes de l'entreprise, le code de l'éthique et bien sur les règles du contrôle interne (Berland & De Rongé, 2010). Le contrôle de gestion est là d'une part, pour élaborer et mettre à jour les procédures pour être compatible avec la flexibilité requise, et d'autre part, en formalisant le savoir-faire du personnel nécessaire à la capitalisation du savoir dans l'entreprise. L'audit est une forme de contrôle de contrôle par le règlement.
- **Le contrôle par le marché :** ce contrôle suppose le découpage de l'entreprise en entités autonomes au niveau global (filiale) et local (centres de responsabilités) avec une mise en concurrence des divers acteurs, cela repose sur la mesure de résultats avec un système d'incitation. Au niveau global chaque filiale doit démontrer sa rentabilité pour obtenir des fonds de la maison mère ou bien échanges ses services avec d'autres filiales (interne) et même externe au prix du marché. Au niveau local, les échanges entre centres de responsabilité doivent se faire selon le principe du libre choix entre « client » et « fournisseur » interne ou externe

par le biais d'un prix de cession interne³ considéré comme un mécanisme de coordination.

- **Le contrôle par la culture** : ce contrôle s'appuie sur une culture organisationnelle et des valeurs partagées (construite ou modelée par l'entreprise) admises par tout le personnel surtout dans un environnement changeant typique des industries fortement intégrées et dont la technologie est très avancée (Carvalha Da Silva, 2003).

2.1.3. Typologie de Mintzberg : Mintzberg identifie et relie six configurations (composantes organisationnels) auxquelles correspond des systèmes de coordination comme forme de contrôle tels que (Désiré-Luciani, Hirsch, Kacher, & Polossat, 2013) :

Centre opérationnel	→ Ajustement mutuel
Sommet stratégique	→ Supervision directe
Ligne hiérarchique	→ Standardisation des procédés de travail
Technostructure	→ Standardisation des résultats
Fonctions supports logistique	→ Standardisation des qualifications
Idéologie (culture)	→ Standardisation des normes

Le contrôle de gestion dépend fortement de l'environnement, de la stratégie et du mode d'organisation de l'entreprise. De ce fait, le classement de Mintzberg permet d'une part, de mieux comprendre le fonctionnement des six configurations, et d'autre part, d'adapter le contrôle de gestion à ses différents besoins et cerner son rôle.

³ Plusieurs approches peuvent être utilisées pour la détermination de ce prix ; prix du marché, prix négocié et prix basé sur le coût majoré d'une marge.

2.2. L'évolution vers les modèles intégrateurs

Face aux limites de ses typologies dites « classique », souvent critiquer pour leur approche statique et cloisonner sur elle-même, ne répondant pas aux exigences de souplesse et de rapidité face à l'environnement actuel de l'entreprise, les pratiques se sont plus orientées vers des modèles intégrés qui permettent d'harmoniser, coordonner et unifié plusieurs typologies issues de différentes dimensions de façon équilibrer et efficace des risques, des processus et de la performance.

La littérature académique propose un certain nombre de modèles intégrés, parmi lesquels ceux de R. Simons, E. Chiapello se distinguent des autres modèles⁴ offrant une théorie approfondie du contrôle qui permet d'appréhender toutes les dimensions du contrôle pour Simons, et apportant une perspective critique sur les outils en relation avec les mutations organisationnelles récentes.

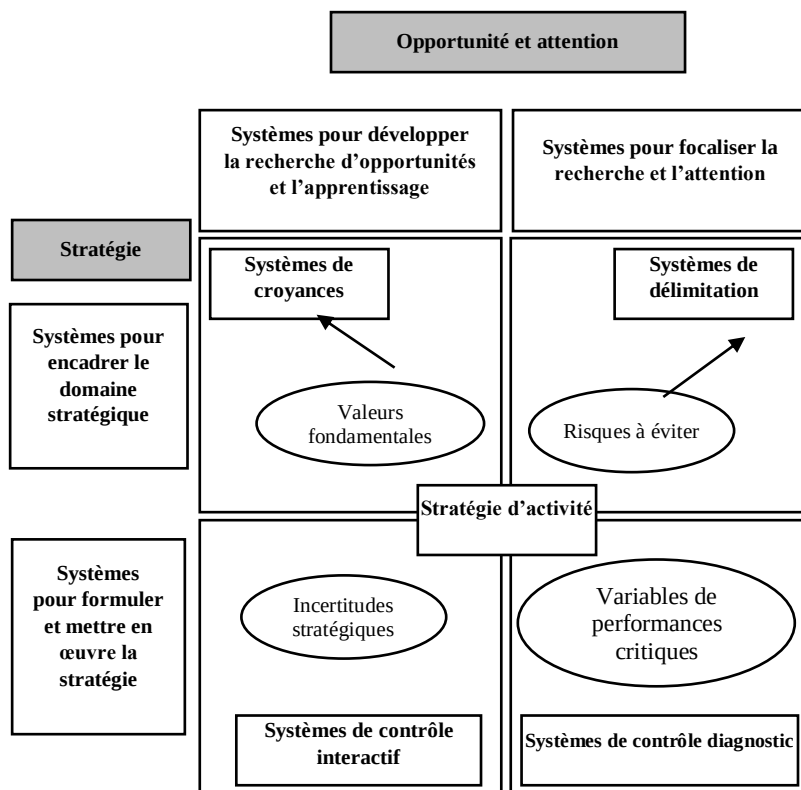
2.2.1. Le modèle de R. Simons : Simons définit le contrôle comme des « *procédures et systèmes formalisés fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Cette approche, introduit des dimensions autres que financières dans le système de contrôle, telles que les dimensions sociales, environnementales (Oubba & Akrich, 2018).

Le cadre théorique de Simons constitue, à l'heure actuelle, une référence dans la littérature de contrôle et un modèle qui souligne, le lien entre la stratégie et le contrôle. Le processus de contrôle ne peut être séparé de la stratégie, autrement dit, la stratégie ou les

⁴ Malmi et Brown, H. Bouquin etc...

types de stratégies influence les systèmes de contrôle utilisés (Oubba & Akrich, 2018). Cette approche permet à Simons d'identifier quatre leviers de contrôle qui permettent de mettre en œuvre la stratégie et piloter le changement ; les systèmes de croyances, les systèmes de contraintes, les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif, qui sont présentés dans le schéma suivant :

Schéma N°2 : Les leviers de contrôle de Simons



Source : Oubba Omar et Akrich M. Said, cadres théoriques d'inspiration des recherches en contrôle de gestion et pilotage de la performance organisationnelle à l'ère de la

responsabilité sociétales des entreprises (RSE), *International Review of Economics, Management and Law Research*, 2018, P9.

- Les systèmes de croyances : permet la communication et la diffusion des valeurs fondamentales de l'entreprise ce qui permet d'orienter et guider les acteurs dans la réalisation des objectifs stratégique.
- Les systèmes de contraintes : permet de définir ce qu'il faut ou ne pas faire dans l'entreprise, a travers les règles afin d'encadrer d'éviter les comportements opportunistes.
- Les systèmes de contrôle diagnostique : ce sont des systèmes d'information que les managers utilisent pour surveiller les résultats (donc les facteurs clés de succès « FCS ») et corriger les déviations (contrôle par exception) par rapport aux standards prédéfinis de performance, s'inscrivant ainsi dans la logique classique de déploiement de la stratégie et d'une gestion par le résultat.
- Les systèmes de contrôle interactif : ce sont des systèmes d'information que les managers utilisent (favorisant la discussion et l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelle stratégie) pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés, permettant de gérer les facteurs stratégiques de risques « FSR » (Berland & De Rongé, 2010).

Les trois leviers de contrôle, les systèmes de croyances, de contraintes et de contrôle diagnostique assurent des fonctions classiques telles que la communication des valeurs de l'entreprise, encadrer les comportements et évaluer les résultats. Par contre, le contrôle interactif permet de stimuler le processus d'apprentissage organisationnel et favorise l'émergence de nouvelle stratégie en instaurant et en encourageant le dialogue transversal et hiérarchiques entre les différents niveaux, ce qui permet une

remonté d'informations de la base (des opérationnels) vers le sommet (direction) remettant en cause la ou les stratégies existantes. Ce modèle rend le contrôle comme un outil de pilotage plutôt qu'un outil de surveillance (Oubba & Akrich, 2018).

Il est possible d'utiliser des systèmes de contrôle de manière interactive tels que les budgets, les tableaux de bord etc. ce n'est donc pas l'outil en tant que tel qui compte pour comprendre l'impact du contrôle sur la stratégie mais la manière de l'utiliser (Berland & De Rongé, 2010).

Tableau N° 2 : Systèmes de contrôle diagnostiques et interactifs

Leviers de contrôle	Les systèmes diagnostiques	Les systèmes interactifs
Nature des systèmes	Système de feedback utilisés pour surveiller les résultats et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixés au préalable	Systèmes de contrôle que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions des subordonnés
Objectif des systèmes	Fournir la motivation, les ressources et l'information pour s'assurer que les buts seront atteints Créer une pression (mais risque d'effet pervers si les objectifs sont trop durs à atteindre)	Faire converger l'attente organisationnelle sur les incertitudes stratégiques et provoquer l'émergence de nouvelles initiatives et stratégie Stimuler le dialogue et organiser l'apprentissage
Variables clés	Facteurs clés de succès « FCS »	Facteurs stratégiques de risques « FSR »
But des systèmes	Pas de surprise	Recherche créative

Source : Nicolas Berland et Yves de Rongé, Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, Paris, 2010, P87.

2.2.2. Le modèle de Chiapello : Chiapello, propose un modèle intégrateur du contrôle issu de nombreuses typologies proposés par divers théoriciens des organisations cités ci-dessus et d'autres. Ce modèle liste les différents modes de contrôle organisationnel dans les entreprises, pour d'une part, réconcilier les différents travaux et montrer leurs rattachements a des axes communs et mieux cerné leurs portées, et d'autre part, permettre d'élaborer un cadre de six dimensions des différents modes de contrôle et relever plusieurs facteurs de contingences les concernant (Chiapello, 1996):

- **Qui exerce le contrôle ?** Dalton (1971), Hopwood (1974), Scott (1992), Reeves et Woodward (1970)
- **Sur quoi s'exerce-t-il ?** Ouchi (1975, 1977), Merchant (1982, 1985), Fiol (1991), Anthony (1965, 1993), Mintzberg (1982, 1990)
- **Quelle est l'attitude du contrôlé ?** Etzioni (1961, 1971), Cammann et Nadler (1977)
- **Quand le contrôle a-t-il lieu ?** Newman (1975), Koontz et Bradspies (1972), Flamholtz, Das et Tsui (1985), Bouquin (1991), Perrow (1967, 1970) et Anthony (1965, 1993)
- **Quels processus de contrôle ?** Hofsted (1978, 1981)
- **Quel vecteur ou moyen ?** Fiol (1991), Ouchi (1979, 1980), Wilkins et Ouchi (1983), Bouquin (1991), Flamholtz, Daz et Tsui (1985)

Pour chaque dimension, l'auteur repositionnent plusieurs typologies de modes de contrôle, les plus connues, dans une grille pour montrer leurs rattachements a des axes communs et mieux cerné leurs portées.

Schéma N°3 : Six axes de classification des modes de contrôle

Quels sont les moyens de contrôle utilisés ?

- Le marché
- L'organisation
 - Règlement, contrôle de gestion, structure
- Culture
 - De l'organisation, de la société, des professionnels
- Les relations inter-individuelles

Qui contrôle ?

- L'organisation
 - Machine, administration, structure
- Une personne
- Un groupe de personne
- Soi même

Quels sont les processus de contrôle ?

- Cybernétiques, homéostatiques
- Non cybernétique
 - Modèle politique
 - Modèle de la poubelle

Sur quoi s'exerce le contrôle ?

- Les actions
- Les résultats
- Les caractéristiques du personnel
- La culture, normes
- Les objectifs et stratégies

A quel moment doit s'effectuer le contrôle ?

- Avant l'action
- Pendant l'action
- Après l'action

Quelle est l'attitude du contrôlée ?

- Implication morale
- Relation instrumentale
- Aliénation (de contrainte)

Source : Nicolas Berland et Yves de Rongé, Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, Paris, 2010, PXIII.

Ce modèle puise ses fondements de la théorie de la contingence pour expliquer les différents modes de contrôle et comment ils peuvent s'adapter selon les caractéristiques propres de chaque entreprise (Berland & De Rongé, 2010).

La recherche d'une flexibilité permanente de l'entreprise, passe par une gestion de la structure qui devient une variable stratégique et un facteur clé de succès (Donadio, et al., 2017).

La structure organisationnelle représente un « cadre » qui permet de mettre en évidence l'articulation et les modes de coordination de

l'ensemble tâches à accomplir entre les différents centres qui compose l'entreprise, ainsi que les modalités de contrôle des activités, la division du travail et les modes de circulation de l'information, ceci devant permettre à l'entreprise d'orienter les comportements des hommes afin d'atteindre ses objectifs. C'est à ce titre que le lien avec le contrôle de gestion est établi. La structure définie donc de manière formelle pour chacun (Sépari, Solle, & Le Coeur, 2014) :

- Sa place dans l'entreprise ;
- Son niveau hiérarchique ;
- Ses relations avec les autres membres.

3. Le contrôle de gestion et les autres formes de contrôle dans l'entreprise

Le contrôle de gestion se trouve associé à d'autres formes de contrôle au sein de l'entreprise parmi lesquels le contrôle interne, le management des risques et l'audit, dont ci-après le schéma (Donadio, et al., 2017).

Le contrôle interne, dont le contrôle de gestion constitue une composante, représentant un pilier essentiel de la gouvernance (Ghyati & Kasbaoui, 2023).

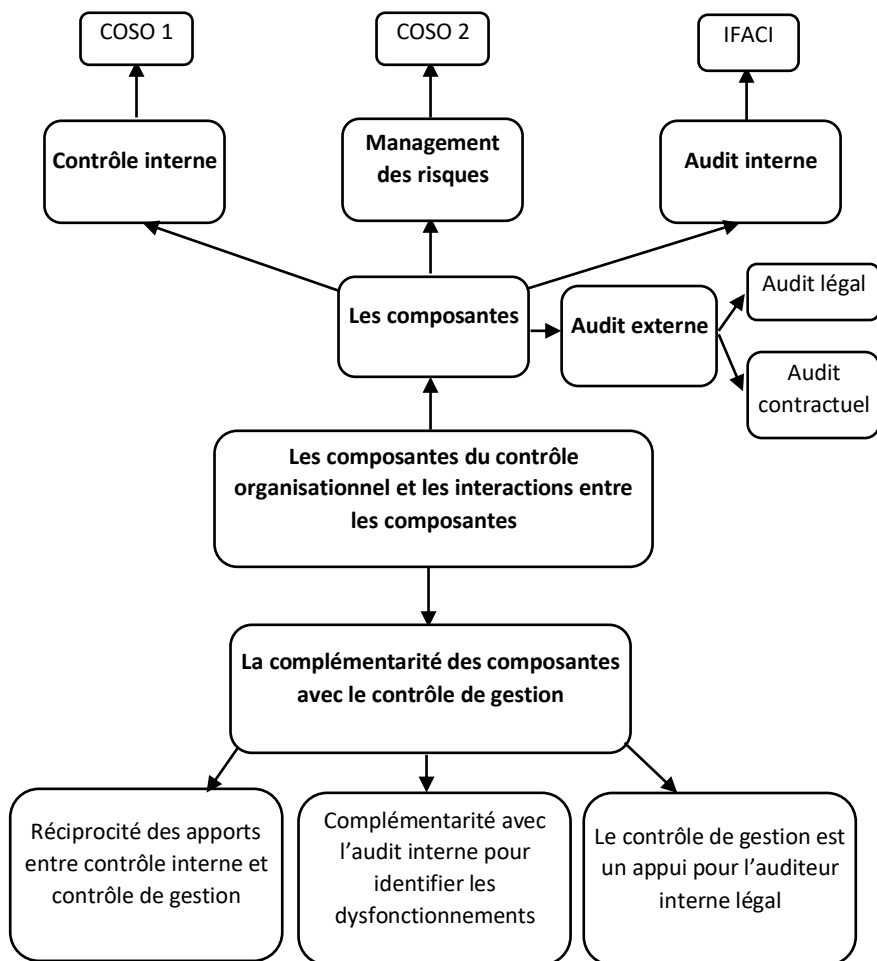
Suite aux scandales financiers (Enron et Parmalat ...), l'accent a été mis sur la gouvernance d'entreprise et sur le renforcement du contrôle interne et de la gestion des risques qui se situent en amont du contrôle de gestion. Le référentiel IAS avec la mise en place de la norme IFRS 8 illustre l'articulation des préoccupations de gouvernance d'entreprise et de contrôle de gestion (Berland & De Rongé, 2010).

La gouvernance d'entreprise « *représente l'ensemble des structures et mécanismes relatifs aux prises de décisions, à la surveillance et l'exécution des décisions, à la surveillance des risques, à la reddition des comptes et à la répartition des profits entre parties prenantes* » (Berland & De Rongé, 2010).

Autrement dit, la gouvernance d'entreprise représente la manière dont les entreprises sont dirigées et contrôlées (les mécanismes du contrôle interne en font partie). L'objectif général est de s'assurer un certain niveau de transparence afin d'obtenir la confiance des différentes parties prenantes (propriétaires/actionnaires, créanciers, personnel, fournisseurs, clients et la collectivité (Berland & De Rongé, 2010).

Plusieurs codes et lois ont été mis en place dans plusieurs pays permettant de faire face aux différents problèmes causés par la mauvaise gouvernance des entreprises qui ont causé les scandales financiers (Enron 2001, Subprimes de Lehman Brothers 2008...), tels que les principes de gouvernances des pays de l'OCDE, le code Cadbury (royaume unis), les codes Vienot 1 et 2 (France), les codes COB (Bruxelles), textes législatifs Sarbanes-Oxley (Etat unis), la loi de corporate governance (Belgique) etc... (Berland & De Rongé, 2010).

Schéma N°4 : Interaction entre les composantes du contrôle organisationnel



Source : Alain Donadio et al, Management et contrôle de gestion Manuel et application DSCG3, Vuibert, Paris, 2017, P35

3.1.Le contrôle interne : Les années 1990-2000 ont été marquées par l'institutionnalisation du contrôle interne comme fonction autonome et spécifique avec le développement du référentiel COSO. Le contrôle interne concerne la fixation de règles, des procédures et le respect de celles-ci.

3.1.1. Définition : En 1977, l'Ordre des Experts-Comptables (OEC) en donne la définition suivante : *« C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci »* (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012).

Deux catégories ressortent de cette définition, les contrôles administratifs ou opérationnels dont le but est de s'assurer que les objectifs sont atteints à l'aide de pratiques qui devront être appliquées par le personnel puis contrôlées à posteriori, et les contrôles comptables ou financiers liés à la préservation des actifs et à la fiabilité des états financiers (Frédéric, Gayraud, & Rousseau, 2008).

En 2006, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) donne une définition complète qui synthétise toutes les définitions précédentes : *« le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :*

- *Contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et l'utilisation efficiente de ses ressources ;*
- *Doit lui permettre de prendre en compte de manière approprié les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. »* (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012).

Le contrôle interne s'apparente à un contrôle interne financier et juridique, toutefois son champ d'application va au-delà de ce domaine, pour concerner également le contrôle opérationnel et le contrôle stratégique.

Pour mettre en place un contrôle interne dans l'entreprise, il est nécessaire de s'appuyer sur un référentiel et une réglementation qui fournit un cadre général commun, une définition claire, des objectifs précis et des éléments de contrôle à mettre en œuvre avec une nécessaire adaptation à la culture de l'entreprise (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012) :

- Les référentiels : Plusieurs référentiels existent tels que le COSO 1⁵, complété par le COSO 2 ainsi que d'autres référentiels comme CoCo⁶ et l'AMF⁷. Le COSO 1 est le 1^{er} référentiel qui identifie cinq composantes du contrôle interne : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, la communication et l'information et le pilotage. Le COSO 2 complète le COSO 1 en matière de management des risques. Il garde les quatre

⁵ Committee of Sponsoring Organizations of the treadway commission (COSO) aux USA.

⁶ Criteria of Control (CoCo) qui propose un cadre général du contrôle interne axés sur l'éthique, la culture organisationnelle des entreprises Canadiennes.

⁷ Autorité des marchés financiers (AMF) qui publie des recommandations en matière de contrôle interne, destiné aux entreprises françaises cotées en bourse.

composantes initiaux et approfondie celle relative à l'évaluation des risques en : définir les objectifs, identifier les événements, évaluer les risques et les traiter.

- Les textes législatifs et réglementaires : Plusieurs directives européennes existent depuis 1978 qui associent le contrôle interne à la gestion des risques, la loi Sarbanes-Oxley (USA) à portée internationale qui impose des obligations fortes en matière de finance et de comptabilité ainsi que les lois de sécurité financière (LSF) et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) en France.

Le contrôle interne n'est pas une fonction, ni une activité, mais un ensemble de dispositifs visant à assurer (Fabre, Sépari, Solle, & Le Coeur, 2008):

- La sauvegarde des biens ;
- La fiabilité et l'exhaustivité de l'information ;
- Le respect des politiques, procédures, plans, lois et règlements ;
- L'utilisation économique et efficace des ressources ;
- La réalisation des objectifs attribués à une activité ou programme.

Le contrôle interne est une partie intégrante de chaque opération dans chaque activité, le rendant universel mais atténué par la culture propre de chaque pays, chaque entreprise, selon le mode d'organisation et la nature de l'activité. (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012). La démarche de contrôle interne peut être synthétisée par le cercle vertueux suivant (Frédéric, Gayraud, & Rousseau, 2008) :

Identifications des risques → Quantification des risques →
Stratégie de réponses aux risques → Identification des contrôles →

Comparaison risques/contrôles → Mise en place des contrôles → Evaluation des contrôles.

Le dispositif de contrôle interne doit prévoir (Frédéric, Gayraud, & Rousseau, 2008) :

- Une organisation avec une définition claire des responsabilités, disposant de ressources et des compétences et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'informations, des outils et des pratiques adaptés ;
- La mise en place d'un système d'information pertinent et fiable permettant une circulation fluide d'informations et donnant la possibilité à chacun acteur d'exercer pleinement ses responsabilités ;
- La mise en place d'un système destiné à identifier et analyser les risques susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs de l'entreprise et de s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques ;
- La mise en place d'activités de contrôle permettant de réduire les risques qui affectent l'atteinte des objectifs de l'entreprise ;
- Un suivi permanent et régulier du dispositif de contrôle interne par le biais de la fonction audit.

Les quatre objectifs essentiels que les acteurs du contrôle interne doivent avoir à l'esprit sont (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012) :

- La fiabilité des informations financières et opérationnelles ;
- Efficacité et efficience des opérations ;
- Respect des lois et règlements ;
- Protection du patrimoine.

Le contrôle de gestion s'insère dans ce dispositif global du contrôle interne, car un contrôle de gestion efficace ne peut fonctionner sans qu'un contrôle interne minimum assure la fiabilité des informations utilisées par celui-ci. (Fabre, Sépari, Solle, & Le Coeur, 2008)

3.1.2. La relation du contrôle de gestion et du contrôle interne

Puisque que le contrôle de gestion s'insère dans le dispositif global de contrôle interne, l'articulation entre les deux est primordiale pour assurer l'efficacité de la prise de décision (Donadio, et al., 2017). La relation entre les deux dispositifs va dans les deux sens :

- **L'apport du contrôle interne au contrôle de gestion** : Les éléments du dispositif du contrôle interne favorisent et créent des conditions nécessaires au bon fonctionnement du contrôle de gestion, à travers (Fabre, Sépari, Solle, & Le Coeur, 2008) :
 - Une organisation adaptée (organigramme, fiche de poste, séparation des fonctions), permet de faciliter au contrôle de gestion le découpage de l'entreprise en centre de responsabilités ;
 - Un système d'information efficace (un plan comptable adapté et un manuel explicitant le fonctionnement des comptes et des méthodes...), permet de fiabiliser les informations issues du système comptable, donnant une base saine au contrôle de gestion pour ses analyses de coûts, de rentabilité etc.
 - Des procédures de contrôle systématiques (inventaire physique des stocks et des immobilisations...), permettent une mise à jour fiable du fichier des stocks et des immobilisations,

assurant au contrôle de gestion la fiabilité des données physiques et par ricochet leurs traduction financières qui sert de base aux analyses et au calcul des écarts.

- Des moyens matériels de protection (permettant de limiter l'accès aux biens, valeurs et information via des badges d'accès, des caméras de surveillance, ...) qui permettent de protégé les données des manipulations, piratages et le patrimoine des vols ;
- Un personnel compétent et intègre (procédures de recrutement, une politique de formation et de rémunération adapté...) contribue à la qualité globale du système d'information avec une meilleur utilisation des outils de gestion pour les contrôleurs de gestion et le personnel de l'entreprise ;
- Un système de supervision (Procédures d'autorisation : visas, signatures...) permet de limiter les dérapages budgétaires non autorisés avec mise en place de procédures d'autorisations pour les dépassements.

- **L'apport du contrôle de gestion au contrôle interne :** dans le cadre de la fiabilisation de l'information pour le contrôle interne, le contrôle de gestion doit évaluer certains éléments du bilan en respectant les nouvelles normes IFRS en se basant sur des informations prévisionnelles de cash-flow à travers des méthodes actuarielles. Il joue aussi un rôle dans l'élaboration de la cartographie des risques et la création et la mise en œuvre du dispositif de reporting (Donadio, et al., 2017).

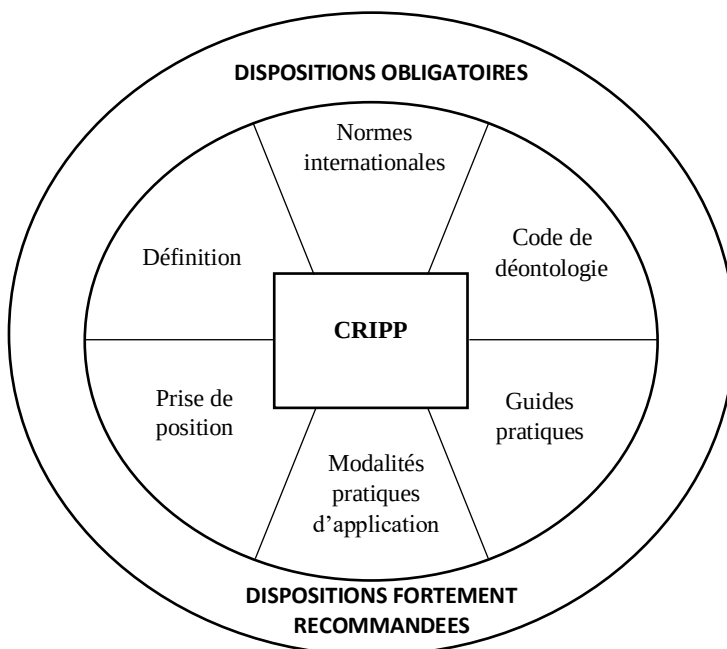
3.2. L'audit interne

Pour que le dispositif de contrôle interne soit complet, il doit être complété par une fonction d'audit interne, qui est un organe indépendant au sein de l'entreprise qui évalue de manière permanente la bonne application des règles et le degré de maîtrise des opérations (Frédéric, Gayraud, & Rousseau, 2008).

La pratique de l'audit interne s'est développée lorsque les entreprises ont commencé à s'étendre et à devenir plus complexe et aussi dispersées géographiquement. Le contrôle direct est alors devenu impossible avec tous les subordonnés. Au fil du temps, la profession d'audit s'est constituée sous l'effet de la création de l'Institute of Internal Auditors (IIA) aux USA et les activités d'audit ont été formalisées, en établissant en 1968, les lignes directrices d'ordre éthique à l'intention des membres (code de déontologie), puis la mise en œuvre du programme de certification en 1973, puis l'IIA a publié en 1978, les normes des pratiques de l'audit adopté aussi par l'IFACI (F.Reding, et al., 2015).

L'IIA a émis un cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) qui rassemble toutes les règles et directives que les auditeurs doivent connaître et appliquer. Il constitue le fondement qui permet à l'audit d'exercer ses fonctions et d'assumer ses responsabilités. Les composantes du CRIPP sont présentées dans le schéma suivant :

Schéma N°5 : Les composantes du CRIIP



Source : Jacques Renard, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, Paris, 2012, P2-6.

3.2.1. Définition : Selon l'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI), l'audit interne est « *une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités* » (Alazard & Sépari, Contrôle de gestion Manuel et applications DCG 11, 2010).

L'audit interne permet d'examiner et d'apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne, c'est-à-dire, que c'est un contrôle qui permet d'évaluer les autres contrôles (Boisselier, et al., 2013).

Selon le CRIPP, l'audit interne est *« une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »* (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012).

Cette définition met en avant l'engagement de la fonction audit à répondre aux besoins de toutes les entreprises, avec comme objectif principale, de créer de la valeur ajoutée par une évaluation et une amélioration de l'efficacité de l'ensemble des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance (Renard, Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, 2012).

L'audit doit permettre (Burlaud & Jougleux, Management et contrôle de gestion DSCG 3, 2010) :

- D'examiner les différentes activités de l'organisation ;
- D'évaluer les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser ;
- De s'assurer de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées ;
- De formuler des recommandations pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité.

Historiquement, l'audit concerné la révision comptable, c'est-à-dire l'examen de l'exactitude et la fiabilité des états financiers (Audit financier), mais son champ s'est élargi à d'autres fonctions : Audit opérationnel, audit informatique, audit social, audit juridique, audit fiscal, etc.

Quatre catégories d'audit interne peuvent être distinguées (Burlaud & Jougleux, Management et contrôle de gestion DSCG 3, 2010) :

- **L'audit de régularité et de conformité** : application des règles et procédures (respect d'un référentiel). C'est la fonction de base de l'audit interne.
- **L'audit d'efficacité ou de performance** : l'audit intervient non pas pour le respect d'un référentiel mais plutôt à donner un jugement sur la qualité de ce référentiel.
- **L'audit de management** : ce champ d'audit est en plein développement. L'audit doit permettre d'évaluer dans quelle mesure la politique et les missions d'une unité (centre) qui lui sont confiées sont en cohérence avec la stratégie de l'organisation.
- **L'audit de stratégie** : c'est la confrontation de l'ensemble des stratégies et politiques de l'entreprise avec l'environnement dans lequel elle évolue, afin d'apprécier leur cohérence globale.

Le terme « interne » stipule que le contrôleur fait partie de l'entreprise mais l'audit peut aussi être externe (fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier que l'entreprise respecte un référentiel dans l'ensemble de son fonctionnement).

Le contrôle doit s'exercer aux trois niveaux de gestion de l'organisation (long, moyen et court terme). Ces processus mettent en jeu plusieurs fonctions (Burlaud & Jougleux, Management et contrôle de gestion DSCG 3, 2010) :

- Le contrôle de gestion est en charge du pilotage économique de l'organisation ;
- Le contrôle interne veille à la protection du patrimoine, la qualité de l'information, le respect des directives et l'utilisation des ressources ;
- L'audit s'ajoute au dispositif par des opérations ponctuelles.

L'organisation réelle de ces fonctions dépend du contexte de l'organisation, de ses stratégies et des risques qu'elle encourt.

3.2.2. La relation du contrôle de gestion et l'audit interne

Les deux fonctions permettent de faire ressortir des points de ressemblances car les deux fonctions couvrent l'ensemble des activités de l'entreprise avec des rôles d'observateur, d'alerte et de conseil, mais ne prennent jamais de décisions, et des points de divergences complémentaires, le contrôle de gestion se concentre essentiellement sur les données quantifiables, par contre, l'audit interne, élargie sa vision en intégrant les éléments non mesurables ayant des répercussions sur le résultat de façon indirecte (Muamba Mujabata, 2019).

Les convergences : Le contrôle de gestion et l'audit interne convergent dans un certain nombre de points (Renard & Nussbaumer, Audit interne et contrôle de gestion, 2011) :

- **La nature de leurs fonctions :**
 - **Ils couvrent le même périmètre :** les deux fonctions touchent toutes les activités de

l'entreprise. L'audit interne, composante du contrôle interne ayant pour vocation d'être partout, concerne aussi toutes les activités de l'entreprise : informatiques, techniques, financière etc. Même si initialement le contrôle de gestion concerné le volet financier (système comptable et financier), son périmètre s'est élargi à toutes les activités intégrant des dimensions non financière, sociétale et environnementale ;

- **Ils concourent à la réalisation d'objectifs communs** : même si le contrôle de gestion va plus loin. En déclinant la stratégie, le contrôle de gestion assure la cohérence des actions des opérationnels avec les objectifs de l'entreprise, en instaurant des instruments de suivi et de pilotage des activités. L'audit interne permet de détecter les causes des dysfonctionnements qui peuvent altérer l'atteinte des objectifs ;
 - **Ils concourent à l'accompagnement managériale** : toutefois, il est orienté pour le premier, vers l'assistance des managers opérationnels qui mettent œuvre des outils de suivi de la performance permettant un pilotage des activités, et pour le second, vers l'assistance du management en générale destiner à prévenir les risques et améliorer les processus en continu car il ne peut que formuler des recommandations et n'a aucun pouvoir décisionnel.
- **L'assistance mutuelle** :
- **L'audit interne du contrôle de gestion** : vérifie dans quelle mesure les responsables du contrôle de gestion maîtrisent leurs fonction (les missions du

contrôle de gestion sont bien défini, connu par eux et par les fournisseurs et les destinataires d'informations, examineront leurs objectifs, examine son rôle fondamentale de faire connaître l'état d'avancement de chaque responsable par rapport à ses objectifs, l'examen des moyens mis à disposition et enfin l'adaptation de son organisation à celle de l'entreprise, organisation fondé sur les compétences, analyse des postes, des pouvoirs, des procédures etc.) ;

- **Le contrôle de gestion de l'audit interne :** il devrait porter sur deux éléments :
 - Le contrôle de gestion vérifie par le biais du contrôle budgétaire la cohérence des prévisions chiffrés de l'audit interne (frais de personnel, frais de déplacement etc.) ;
 - Cohérence stratégique de l'audit interne : le contrôle de gestion s'assurer que l'audit dans la planification de ses travaux est conforme à la stratégie dans ses objectifs et ses moyens.
- **La nature des liens relationnels avec les autres fonctions :**
 - **L'importance de l'influence et de l'autorité du responsable de la fonction :** leurs places dans l'entreprise sont en relation direct avec la position et le rattachement hiérarchique de chacun d'eux ayant une incidence sur leurs activités et l'importance du rôle qu'ils vont jouer ;
 - **La relation avec les responsables opérationnels :**
 - Pour le contrôle de gestion, ce sont les managers qui fournissent les informations nécessaires aux calculs et analysent des

contrôleurs de gestion et c'est eux qui mettent en place les outils de contrôle de gestion et assure leurs suivis, garantissant ainsi des outils adaptés aux besoins des managers.

- Les actions de l'audit interne sont menées à l'intention et au profit des managers qui sont de véritables participants (ils sont la source d'information de l'audit, ils valident les constats et donnent leurs avis sur les recommandations et enfin c'est eux qui élaborent un plan d'action et assure le suivi de sa réalisation).

Les divergences : Le contrôle de gestion et l'audit interne ont des spécificités dans un certain nombre de points (Renard & Nussbaumer, Audit interne et contrôle de gestion, 2011) :

- **Pilotage et maîtrise :** La matière première du contrôle de gestion est le système d'information donc « l'information », par contre, l'observation est celle de l'audit interne.
 - Le contrôle de gestion « le copilote » aide et accompagne la direction et les opérationnels à travers trois éléments essentiels, la connaissance parfaite : de la comptabilité de gestion, du secteur d'activité et des rouages de l'entreprise et des techniques d'analyse, pour un pilotage efficace de l'entreprise (agit et oriente) grâce à des outils de gestion prévisionnelle, de tableau de bord, etc.
 - L'auditeur interne a pour vocation d'aider les responsables à maîtriser leur activité (avoir le contrôle) à travers une crédibilité non technique mais générale, reposant sur une formation identique

pour tous, des référentiels universels et connus de tous et des normes internationales garantissant l'universalité. Cette maîtrise permet aussi une amélioration constante du contrôle interne par le biais d'une évaluation globale de sa qualité à l'instant T.

- **Méthodes et outils :**

- **Les méthodes et outils du contrôle de gestion :** les outils tels que le budget (annuel), le tableau de bord (mensuel et même hebdomadaire) et la gestion par projet (ponctuel ; lancement d'un nouveau produit) permettent à partir d'une analyse de l'historique, de se projeter dans l'avenir. Ses outils, qui, malgré leurs spécificités, permettent un pilotage de la performance et un alignement avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.
- **Les méthodes et outils du contrôle de l'audit interne :** la spécificité de ses outils est qu'ils se limitent à la détection de tout ce qui pourrait entraver la réalisation des objectifs de l'entreprise et proposer des recommandations à mettre en œuvre. Un des outils fondateurs de l'audit interne est « l'observation » qui peut concerner les personnes, les documents, le patrimoine et les procédures. Un autre outil est utilisé par l'auditeur, le plan d'audit concernant les sujets qui doivent faire l'objet d'une mission d'audit, qui doit être précédé par une cartographie des risques (analyse, évaluation et classement des risques).

Le contrôle de gestion et l'audit interne, ont un objectif commun qui est de participer à l'amélioration continue du dispositif de

contrôle interne et les outils du contrôle de gestion tel que le tableau de bord de gestion ou opérationnel sont des moyens au service de l'auditeur pour identifier un champ d'investigation pour la prochaine mission. A contrario, les rapports fournis par l'auditeur aident le contrôle de gestion dans l'élaboration d'un bon système d'information de gestion (Donadio, et al., 2017).

Au-delà des points de divergences et de convergence, les deux fonctions sont complémentaires, car l'audit interne peut fournir au contrôleur de gestion des éléments d'appréciation de certaines procédures non respectées ou peut efficientes entraînant des surcoûts. Inversement, l'auditeur interne trouve dans le contrôle de gestion des éléments susceptible d'attirer son attention sur tel ou tel élément, comme la dégradation d'un indicateur de productivité ou un accroissement anormal d'un poste du budget etc... (Burlaud & Jougoux, Management et contrôle de gestion DSCG 3, 2010), ceci facilite la mise en place de procédures de contrôle interne adaptées qu'ils soient ni sous dimensionnés, ni surdimensionnés (Fabre, Sépari, Solle, & Le Coeur, 2008).

Aussi, le contrôle de gestion comme toute autre fonction peut faire l'objet d'un audit interne visant par exemple à apprécier le respect des procédures d'élaboration des budgets, leur pertinence et leur efficacité.

Dans le cadre de cette recherche, plusieurs recommandations peuvent être formuler :

- Le renforcement de la coordination entre les différents dispositifs de contrôle, car la complémentarité entre le contrôle de gestion, le contrôle interne et l'audit et l'échange mutuel de leurs informations permet à chacun

d'eux de réaliser ses objectifs en cohérence avec les objectifs globaux.

- Clarifié les périmètres et les responsabilités en définissant les rôles de chacun d'eux dans un référentiel commun afin d'éviter le double travail et les conflits internes.
- Favoriser la collaboration par des formation des acteurs du contrôle aux rôle croisé et complémentaire qu'ils ont.

Conclusion

Cet article s'est intéressé au positionnement du contrôle de gestion au sein d'un système global de contrôle organisationnel, en faisant ressortir ses spécificités, ses complémentarités et ses interconnexions avec les autres formes de contrôle. La première partie est centrée sur les fondements théoriques du contrôle de gestion, nous a permis de comprendre que les notions qui la compose, sont difficiles à appréhender car complexe et multidimensionnelle selon les auteurs.

Le contrôle de gestion représente un des systèmes de régulation le plus important dans l'entreprise, considéré initialement comme un simple système comptable de surveillance, est aujourd'hui reconnu comme un langage commun qui permet de mettre sous tension toutes les fonctions de l'entreprises, en leur assignant des objectifs à atteindre dans une optique contractuelle, une définition des modalités d'évaluation et de mesure de la performance. Le contrôle de gestion est devenu un système finalisé au service de la stratégie permettant de réguler les comportements en s'appuyant sur un ensemble d'outils et de techniques de contrôle (le système comptable, la gestion budgétaire, le tableau de bord, etc...) avec la prise en compte de variables quantitatives et qualitatives, de dimensions humaines, culturelles, sociales et environnementales dans le système.

Le contrôle de gestion s'est construit au gré des travaux de plusieurs auteurs et praticiens telles que les typologies des modes de contrôle. R. Anthony distingue trois niveaux de contrôle en plaçant le contrôle de gestion dans un niveau intermédiaire entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Structuré en trois phases : finalisation, pilotage et d'évaluation. W. G. Ouchi quant à lui, identifie trois modes de contrôle complémentaires : le contrôle

par la bureaucratie, par le marché et le contrôle par la culture, qui offrent une flexibilité dans le pilotage global. Enfin, H. Mintzberg associe six mécanismes de coordination à différentes configurations organisationnelles, en soulignant l'importance des facteurs de contingence dans le choix du mode de contrôle.

Face aux limites de ses typologies à faire face à la complexité et l'instabilité de l'environnement d'autres auteurs ont proposé des modèles intégrés, synthétisant plusieurs typologies afin d'obtenir une vision globale et cohérente du système. R. Simons propose quatre leviers de contrôle qui permettent le déploiement de la stratégie et le pilotage du changement (les systèmes de croyance, de contraintes, contrôle diagnostique et le contrôle interactif). Le contrôle interactif, rompt avec la vision classique en stimulant le processus d'apprentissage organisationnel par le dialogue (en amont et en aval) et l'émergence de nouvelles stratégies. De son côté, E. Chiapello développe un cadre de six dimensions du contrôle (qui exerce le contrôle ? sur quoi ? l'attitude de contrôlé ? moment du contrôle ? Quel processus de contrôle ? quel moyen ?) permettant de les adaptés aux spécificités propres de chaque entreprise.

Aujourd'hui, les grandes entreprises sont dotées de systèmes formels de contrôle de gestion plus ou moins équivalents. Ce qui les différencies, c'est la manière de les utiliser. Le plus raisonnable est donc de parler des contrôles de gestion que du contrôle de gestion (Berland & De Rongé, 2010).

La compréhension du système contrôle de gestion nécessite une approche multidisciplinaire ayant recours aux sciences comptables, mathématiques, de l'information et de la communication, à

l'économie, la sociologie, la psychologie etc... (Boisselier, et al., 2013).

Les structures et le contrôle de gestion se sont construit sur une vision verticale, principe dit « Gigogne » de délégation de responsabilité d'un niveau hiérarchique à un autre niveau inférieur en lui fixant un objectif, des moyens d'agir afin d'évaluer des centres de responsabilités sur la réalisation de cet objectif.

Avec l'évolution de l'environnement (instabilité du contexte économique, mondialisation, concurrence, exigence des consommateurs etc...), l'entreprise recherche à mettre en œuvre de nouvelles stratégies d'où la nécessité d'une certaine agilité de son fonctionnement pour s'adapter à ses changements. Aujourd'hui, on ne parle plus de la seule autonomie des centres de responsabilités, mais aussi des responsabilités partagées et d'objectifs collectifs. De ce fait, les structures verticales cèdent la place aux structures transversales (nouvelles formes organisationnelles).

Le champ d'action du contrôle de gestion se retrouve élargie ne se limitant plus à l'aspect purement financiers mais prend en compte d'autres éléments tels que la qualité, les délais et l'innovation etc..., ce qui lui permet de faire évoluer ses dispositifs vers une gestion par processus, par projets avec une structure d'entreprise innovante, en réseau etc.... Autant d'éléments faisant évoluer le périmètre d'analyse du contrôle de gestion (Loning, et al., 2008).

Aussi, le champ de responsabilité du contrôle de gestion varie d'une entreprise à l'autre, en fonction de la place qu'il occupe dans l'organisation, de la taille de l'entreprise et du secteur d'activité (Torset & Bensimhon, 2017)

Toutes les typologies et modèles intégrés cités fournissent une base descriptive des modes de contrôle en analysant la manière dont les entreprises orientent, ajustent et coordonnent les comportements des acteurs pour atteindre leurs finalités. Ces cadres théoriques trouvent une

application directe dans les entreprises, à travers les pratiques du contrôle interne et de l'audit qui font partie du système formel de contrôle.

L'élargissement du champ d'action du contrôle de gestion, à rapprocher et confronté avec d'autres formes de contrôle (contrôle interne et l'audit), faisant partie d'un système global de contrôle appelé « contrôle organisationnel ». Le contrôle organisationnel repose donc sur une pluralité de mécanismes, formel et informel, dont la cohérence et la complémentarité détermine l'efficacité du pilotage global. Il concerne tous les niveaux avec comme objectifs principale de faire converger les actions individuelles et collectives avec les objectifs assignés.

Le contrôle interne, dont le contrôle de gestion constitue une composante, représente un pilier essentiel de la gouvernance des entreprises (Ghyati & Kasbaoui, 2023). Le contrôle interne est un processus qui permet de garantir la réalisation des objectifs de l'entreprise, le respect de la réglementation, veille à la fiabilité des informations financières et la maîtrise des risques (France, s.d.). Ce n'est ni une fonction, ni une activité, mais un ensemble de règles et procédures formels à respecter.

Il apparaît clairement que le contrôle de gestion ne doit pas être vu comme un système fermé et isolé mais comme une composante élargie d'un ensemble de systèmes formels orienté vers la performance globale. Pour cela, la compréhension de l'articulation entre le contrôle de gestion, le contrôle interne et l'audit interne est indispensable pour l'efficacité du système global.

Puisque le contrôle de gestion est une composante du contrôle interne, l'apport de ce dernier au contrôle de gestion est prépondérant dans la mesure où il fournit un cadre structuré et sécurisé car :

- La mise en place d'une organisation adapter facilite au contrôle de gestion, la création de centres de responsabilités par exemple, permettant l'affectation des coûts et des résultats à chaque centre afin de suivre leurs performances et évaluer les responsabilités ;
- La mise en place d'un système d'information comptable fiable garanti la fiabilité des données essentielles pour les analyses du contrôle de gestion (coûts, marges et résultats) ;
- La mise en place de procédure GRH (recrutement, formation...) garanti pour le contrôle de gestion ; une meilleure exploitation des outils de gestion, un pilotage décentralisé efficace, implication sans faille des acteurs etc... ;
- La mise en place d'un système de supervision (procédures d'autorisation) permet de maîtriser les budgets, de transmettre au contrôle de gestion des indicateurs validés et fiables et enfin permet d'éviter les dérives financières et minimiser les écarts pour le contrôle de gestion.

L'audit interne est un des éléments du dispositif du contrôle interne qui permettent de mettre en place un suivi permanent et régulier du dispositif du contrôle interne de l'entreprise. Donc, la réussite de ce dernier est conditionnée par la mise en place d'un organe indépendant qui évalue la bonne application des règles et le degré de maîtrise des activités en décelant les failles, proposant des recommandations et suivre leurs applications. IL existe une complémentarité entre le contrôle de gestion et contrôle interne :

- D'une part, à travers les rapports issus d'une mission d'audit, le contrôle de gestion peut prendre des mesures correctives afin d'adapter les outils de pilotage aux réalités opérationnelles ;

- D'autre part, le contrôle de gestion éclaire l'audit à travers les outils qu'il utilise (tableau de bord, rapport d'activité, analyse des écarts etc.) ce qui constitue une source d'information pertinente pour l'audit, dans la mesure où elle peut orienter la mission d'audit sur le ou les éléments déceler dans les divers documents du contrôle de gestion (écart par exemple).

Le contrôle de gestion et l'audit interne, ont un objectif commun qui est de participer à l'amélioration continue du dispositif de contrôle interne.

En conclusion :

- Le contrôle organisationnel définit le cadre général, les règles et les procédures du contrôle dans l'entreprise ;
- Le contrôle interne veille à la bonne application des règles en assurant la fiabilité des processus et la sécurité des opérations ;
- L'audit interne certifie que les règles et les procédures sont mis en œuvre et appliquées ;
- Le contrôle de gestion traduit la stratégie de l'entreprise en action au niveau opérationnel.

Ces trois éléments s'articulent pour former un ensemble cohérent du système global de contrôle, permettant :

- De renforcer l'efficacité et la fiabilité du système de contrôle, en couvrant les dimensions stratégiques et opérationnel devant permettre de minimiser les dysfonctionnements dans l'entreprise ;
- Un pilotage conforme aux orientations stratégiques : le contrôle de gestion traduit la stratégie en actions

quotidiennes, le contrôle interne assure que ses derniers respectent les règles, qui sont validé par l'audit interne.

- Une meilleure gestion des risques du a la complémentarité des contrôles qui enrichissent la capacité de l'entreprise à s'adapter à l'environnement ;
- Un meilleur apprentissage organisationnel renforcé par la complémentarité des trois dispositifs de contrôle qui facilitent l'identification des risques et la mise en place de plan correctifs.

Références

- Alazard, C., & Sépari, S. (2010). *Contrôle de gestion Manuel et applications DCG 11* (éd. 2 ème). Paris: Dunod.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2018). *Contrôle de gestion Manuel et applications DCG 11* (éd. 5ème édition). Paris: Dunod .
- Augé, B., & Naro, G. (2011). *Mini manuel de contrôle de gestion*. Paris: Dunod.
- Badr, E., Lahrech, A., Nejari, M., & Errabih, Z. (2023). Les fondements théoriques des systèmes de contrôle de gestion: Une analyse critique. *International Journal Of Accounting Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(Issue 5-1), p. 270.
- Balland, S., & Bouvier, A. M. (2011). *Management des entreprises en 24 fiches*. Paris: Dunod.
- Baratay, C., & Monaco, L. (2017). *COntôle de gestion Les carrés DCG 11* (éd. 6 ème). Issy les Moulineaux: Gualino.
- Baratay, C., & Monaco, L. (2020). *Contrôle de gestion* (éd. 9 ème). Paris: Gualino.
- Berland, N. (2014). *Contrôle de gestion*. Paris: Puf.
- Berland, N., & De Rongé, Y. (2010). *Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales*. Paris: Pearson.
- Boisselier, P., Chalençon , L., Doriol, D., du Jardin , P., Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). *Contrôle de gestion*. Paris: Vuibert.

- Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité, Contrôle et audit, Tome 5*, pp. 103-104.
- Burlaud, A., & Jean-Simon, C. (2014). *Le contrôle de gestion*. Alger: Hibr édition.
- Burlaud, A., & Jougoux, Y. F. (2010). *Management et contrôle de gestion DSCG 3* (éd. 4 ème). Vanves: Foucher.
- Carvalho Da Silva, R. (2003). Les nouveaux mécanismes de contrôle organisationnel. *Cadernos EBAPE BR*, 1(2).
- Charron, J. L., Sépari, S., & Bertrand, F. (2016). *Management Manuel et applications DCG 7* (éd. 5ème). Paris: Dunod.
- Chiapello, E. (1996, Septembre). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : Un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle6audit*, 2(Tome 2).
- Danbrin, C., & Mourey, D. (2023). *Les grands courants en contrôle de gestion*. Paris: EMS GEODIF.
- Désiré-Luciani, M. N., Hirsch, D., Kacher, N., & Polossat, M. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion*. Paris: Eyrolles.
- Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2020). *Contrôle de gestion*. Paris: Dunod.
- Donadio, A., Dumas, P., Giraud, L., Godowski, C., Nyobe, S., & Tahar, C. (2017). *Management et contrôle de gestion Manuel et applications DSCG 3*. Paris: Vuibert.

- F.Reding, K., J.Sobel, P., L.Anderson, U., J.Head, M., Ramamoort, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2015). *Manuel d'audit interne*. Paris: Eyrolles.
- Fabre, P., Sépari, S., Solle, G., & Le Coeur, L. (2008). *Management et contrôle de gestion DSCG 3*. Paris: Dunod.
- Farjaudon, A. L., Gérard, B., Levant, Y., & Merle, B. (2018). *Pro en contrôle de gestion*. Paris: Vuibert.
- France, I. I. (s.d.). *Contrôle interne*. Consulté le 10 7, 2025, sur IFACI: <https://www.ifaci.com/controle-interne/>
- Frédéric, B., Gayraud, R., & Rousseau, L. (2008). *Contrôle interne* (éd. 2 ème). PAris: Maxima.
- Ghyati , S., & Kasbaoui, T. (2023, Décembre). Le contrôle interne dans les théories des organisations : Une revue de la littérature théorique. *African Scientific Journal*, 3(21), p. 333.
- Ghyati, S., & Kasbaoui, T. (2023, Décembre). Le contrôle interne dans les théories des organisations : Une revue de la littérature théorique. *African Scientific Journal*, 3(21).
- Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S., & Foster, G. (2017). *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* (éd. 4 ème). Paris: Nouveaux Horizons.
- Loning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., & Solé, A. (2008). *Contrôle de gestion* (éd. 3 ème). Paris: Dunod.
- Mignon, S., & Teller, R. (2009). *Le contrôle de gestion*. Paris: EMS édition.

- Muamba Mujabata, A. (2019, Juillet-septembre). Des précisions sur la confusion de termes: Audit interne, audit externe, contrôle interne et contrôle de gestion. *Revue Intelligente Stratégique Journal des publications scientifiques*, 2(5).
- Oubba, O., & Akrich, S. (2018). Cadres théoriques d'inspiration de recherches en contrôle de gestion et pilotage de la performance organisationnelle à l'ère de la responsabilité sociétales des entreprises (RSE). *International Review of Economics, Management and Law Research*.
- Ragaigne, A., & Tahar, C. (2017). *Contrôle de gestion en poche*. Issy les Moulineaux: Gualino.
- Renard, J. (2012). *Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne*. Paris: Eyrolles.
- Renard, J., & Nussbaumer, S. (2011). *Audit interne et contrôle de gestion*. Paris: Eyrolles.
- Sépari, S., Solle, G., & Le Coeur, L. (2014). *Management et contrôle de gestion L'essentiel en fiche* (éd. 2 ème). Paris: Dunod.
- Torset, C., & Bensimhon, L. (2017). *Management et contrôle de gestion Mémos Tout le DSCG 3*. Paris: Sup Foucher.