

L'influence des composantes du système de contrôle interne selon le cadre de référence COSO sur la performance de l'entreprise : une exploration théorique

The influence of the components of the internal control system according to the COSO reference framework on the company's performance: a theoretical exploration

Jaouad OUTSEKI

Enseignant chercheur
ESSEM Business School
- Casablanca -

Date de soumission : 20/03/2019

Date d'acceptation : 23/04/2019

Pour citer cet article :

OUTSEKI J. (2019) « L'influence des composantes du système de contrôle interne selon le cadre de référence COSO sur la performance de l'entreprise : une exploration théorique » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 635- 650

Résumé :

Pour faire face au nombre important de scandales financiers qui ont touché le monde des affaires, un nombre de chartes de bonne conduite et de cadres de référence ont été promulgués et ont donné lieu à plusieurs réformes visant à renforcer le système de contrôle interne, à protéger les investisseurs et à améliorer la performance des entreprises. A travers cet article, nous allons essayer de mettre l'accent sur la relation pouvant exister entre les composantes du système de contrôle interne selon le cadre COSO et la performance de l'entreprise. Pour ce faire, nous allons présenter dans la première partie, le cadre conceptuel des principales composantes du système de contrôle interne selon le cadre COSO. Ensuite, nous allons passer à détailler le concept de la performance de l'entreprise. Enfin, nous allons examiner l'influence des composantes du système de contrôle interne sur la performance de l'entreprise. Les résultats de notre travail vont être matérialisés par la formulation des hypothèses conclues des débats et constats théoriques produites au niveau des travaux de recherches antérieures.

Mots clés : Système de contrôle interne, Scandales financiers, Référentiel COSO, Gestion des risques, Performance

Abstract:

To face the large number of financial scandals affecting the business world, a set of charters and frameworks have been promulgated and have led to several reforms to strengthen the internal control system, to be protect the investors and improve business performance. Through this article, we will try to focus on the relationship that can exist between the components of the internal control system according to the COSO framework and the performance of the company. To do this, we will present in the first part, the conceptual framework of the main components of the internal control system according to the COSO framework. Then we will go on to detail the concept of the company's performance. Finally, we will examine the influence of the components of the internal control system on the performance of the company. The results of this work will be materialized by the formulation of the hypothesis resulting from the previous researches.

Key Words: Internal control system, Financial scandals, COSO framework, Risk management, Performance

INTRODUCTION

Suite aux scandales financiers qui ont touché le monde des affaires cette dernière décennie, un nombre de chartes de bonne conduite et de dispositifs ont été promulgués et ont suscité l'intérêt des différentes entreprises à travers le monde. Ainsi, le développement que connaissent les modèles de contrôle interne et la prise de conscience de leur intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création de structures en charge de ce système et de la mise en place des procédures internes permettant de garantir le respect de la loi Sarbanes-Oxley Act (SOX). L'article 404 de cette loi exige que le directeur général et le directeur financier s'engagent à la mise en œuvre d'une structure adéquate de contrôle interne et de procédures de reporting financier, et procéder à une évaluation de son efficacité au regard d'un modèle de contrôle interne reconnu (Gumb B & Noel N, 2009).

Dans l'objectif d'assurer la pérennité et l'amélioration continue de la performance, toute organisation se trouve dans l'obligation de mettre en place des sécurités permanentes, à travers le renforcement de son système de contrôle interne qui représente un garde-fou contre les éventuelles irrégularités.

Plusieurs travaux de recherche et cadres de références ont mis l'accent sur la description des composantes du système de contrôle interne (Hooks et al., 1994 ; Mills, 1997 ; D'Aquila 1998 ; COSO) mais rares sont ceux ayant apporté une contribution sur l'évaluation de son efficacité (Jokipii A, 2010). De ce fait, notre objectif est de savoir si les cadres de référence de contrôle interne, en particulier le cadre COSO, en tant que processus mis en œuvre par la direction, la hiérarchie et le personnel, ont une influence sur la performance de l'entreprise.

L'objectif de notre article est de répondre à la problématique suivante : **Dans quelle mesure le système de contrôle interne, selon le cadre de référence COSO, permet-il d'améliorer la performance de l'entreprise ?**

Nous essayerons de structurer le travail de la façon suivante, nous allons présenter dans la première partie, le cadre conceptuel des principales composantes du système de contrôle interne selon le cadre COSO. Ensuite, nous allons passer à détailler le concept de la performance de l'entreprise. Enfin, nous allons examiner l'influence des composantes du système de contrôle interne sur la performance de l'entreprise.

Les résultats de notre travail vont être matérialisés par la formulation des hypothèses conclues des débats et constats théoriques produites au niveau des travaux de recherches antérieures.

1. Composantes du système de contrôle interne selon le cadre COSO

Depuis le début des années 90, plusieurs chercheurs ont montré l'intérêt des systèmes de contrôle interne et son développement managérial dans les entreprises (Bouquin, 2004 ; Chiapello, 1996 ; Pigé, 2001).

Le référentiel COSO définit le contrôle interne comme étant « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs concernant une ou plusieurs catégories :

- Efficacité et efficience des opérations ;
- La fiabilité de l'information financière ;
- La conformité aux lois et réglementations ».

En effet, ces objectifs se réalisent grâce à l'existence et à l'efficacité de cinq éléments composant le système de contrôle interne. Le cadre COSO indique : « Pour atteindre ses objectifs, l'organisation peut s'appuyer sur cinq composantes du contrôle interne, à savoir l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage.

Ces composantes du contrôle interne s'appliquent à l'échelle de l'entité, à ses filiales, ses divisions ou unités opérationnelles, ses fonctions ou à toute autre subdivision » (COSO, PWC, IFACI, 2014).

En outre, les cinq composantes du système de contrôle interne sont interreliées et indépendantes. Leur solidité et leur efficacité résultent de la façon dont l'organisation est gérée. Elles sont intégrées aux processus de gestion et servent de critères d'appréciation de l'efficacité du système de contrôle interne.

1.1. Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est un élément essentiel de la culture d'une entreprise et de l'aptitude de son personnel à mettre en œuvre un système de contrôle interne et de maîtrise des risques efficace. Il est également un indicateur de la sensibilité du personnel au besoin de contrôle (COOPERS, LYBRAND, IFACI, 1994). En fournissant une structure et une discipline, l'environnement de contrôle constitue le socle de l'ensemble du système contrôle interne.



De plus, l'environnement de contrôle influence la culture de l'entreprise et détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant une discipline, une organisation et une culture de reconnaissance de la nécessité des contrôles (Vanstapel Fr, 2004).

Le directeur général est fortement impliqué dans l'environnement de contrôle. C'est lui qui fait preuve d'exemplarité en termes d'éthique et d'intégrité de l'organisation et qui transmet les valeurs à respecter aux cadres supérieurs, intermédiaires et à tous les membres d'une organisation. Dans les organisations de petite taille, il a une incidence très directe sur le système de contrôle interne. Dans les organisations de grande taille, il exerce surtout une influence sur les cadres supérieurs qui, à leur tour, influent sur les subordonnés (IIA, IFACI, 2015).

Cependant, un environnement interne inefficace finit par affecter les résultats de l'entreprise, tenir son image de marque et l'exposer à l'échec. The Treadway commission affirme que les défaillances des entreprises américaines sont principalement dues à l'inefficacité de l'environnement de contrôle (Amudo A, Eno L. Inanga, 2009).

De plus, l'environnement de contrôle exerce son influence non seulement sur le fonctionnement courant du système de contrôle interne de l'entreprise, mais affecte aussi la conception et l'architecture du système. Il englobe l'intégrité et les valeurs éthiques de l'organisation, les éléments permettant au conseil d'exercer ses responsabilités en matière de surveillance, la structure organisationnelle ainsi que l'attribution des pouvoirs et des responsabilités, le processus de recrutement, de formation et de fidélisation de personnes compétentes, et la robustesse des indicateurs, des mesures d'incitation et des gratifications favorisant le devoir de rendre compte de la performance (COSO, PWC, IFACI, 2014).

1.2. Evaluation des risques

Un risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs (COSO, PWC, IFACI, 2014). D'après cette définition, nous constatons que le risque n'est pas forcément lié à la fraude mais également à l'erreur et l'inexactitude (Stringer C, Carey P, 2002). C'est pour cette raison que l'évaluation des risques joue un rôle important dans la sélection des activités de contrôle appropriées à entreprendre.

En effet, l'évaluation des risques se définit comme étant le processus qui consiste à la fois à identifier et à évaluer les risques pertinents susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'organisation, et à déterminer en suite la réponse à y apporter. Il s'agit également d'un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être gérés (COSO, PWC, IFACI, 2014). En ce sens, Bénard A. et Fontan. (1994) utilisent l'expression « quantification des risques ». Cette dernière consiste à mesurer les conséquences des événements perturbateurs sur les enjeux de l'entreprise et sur son environnement humain, matériel, commercial, financier, patrimonial, artistique, historique, naturel, social, etc ... (De Phily X, 2002).

Toute entreprise est confrontée, selon le COSO, à un ensemble de risques externes et internes qui doivent être évalués. Cependant, avant de procéder à une telle évaluation, il est nécessaire de définir des objectifs compatibles et répondant à des exigences de cohérence interne.

De ce fait, l'évaluation des risques s'articule autour de la fixation des objectifs, l'identification et l'analyse des risques, la prise en compte des changements et la réponse aux risques (Vanstapel Fr, 2004).

1.3. Activités de contrôle

Les activités de contrôle sont constituées par l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management. Elles sont représentées par les actions et les jugements que les individus réalisent directement ou par le biais d'applications technologiques en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise (Cappelletti L, 2004).

Par ailleurs, les activités de contrôle s'appuient sur les trois composantes suivantes (Yaich A, 2011) :

- La composante infrastructure formée par les équipements, les locaux, les outils, le système d'information et les technologies de contrôle ;
- La composante ingénierie formée par les politiques, les procédures, les méthodes et les techniques de contrôle ;
- La composante humaine formée par la compétence, la force de l'engagement et le modèle comportemental des personnes en charge du système de contrôle interne et de la mise en application des contrôles.

1.4. Information et communication

L'information et la communication sont indispensables à la coordination des activités et essentielles à la prise de décision. Elles dynamisent le contrôle interne, en permettant de former, d'aviser et de mobiliser les opérateurs du contrôle et en favorisant le suivi et le pilotage du système.

Sans information et communication, le système de contrôle interne sera voué à l'échec, dans la mesure où toutes les personnes chargées de sa mise en œuvre n'en seront pas informées. De plus, une décision ne peut être prise que sur la base d'informations pertinentes, adéquates, à jour et communicables (Rittenberg, Larry E, 2006). C'est pour cette raison que l'information et la communication occupent une place importante dans la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne ainsi que les objectifs généraux de l'entreprise.

L'information et la communication sont des notions étroitement liées et sont en quelque sorte le système nerveux de la fusée, permettant à chacun de gérer et de contrôler l'activité qui lui est confiée. Ce système porte à la connaissance des autres ce qu'ils ont à connaître et permet de recevoir de leurs parts ce qu'ils ont à faire connaître (Barbier E, 1998). Ainsi, l'efficacité pratique du système de contrôle interne se trouve donc largement tributaire de la production et de la diffusion d'informations fiables et pertinentes pour la prise de décision et pour favoriser une communication de qualité au sein de l'entreprise.

1.5. Pilotage

Pour rester fiables, les systèmes de contrôle interne doivent être pilotés. Le pilotage consiste en des évaluations continues, qui sont intégrées au cœur des processus métier à tous les niveaux de l'entité, permettent de disposer d'informations en temps voulu. Il permet d'évaluer le système de contrôle interne, d'identifier les facteurs positifs et négatifs et de proposer par la suite des recommandations qui contribuent à son amélioration. De ce fait, le pilotage est considéré comme un outil d'amélioration de l'efficacité et de l'efficience et le garant de la performance du système de contrôle interne.

Les activités de pilotage se produisent dans chacune des cinq composantes du contrôle interne (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information/communication et pilotage), et non simplement comme un élément isolé. L'inclusion des activités de pilotage dans les processus exécutés lors des opérations quotidiennes de l'organisation permet au pilotage de s'effectuer sur une base régulière, et de saisir les problèmes avant qu'ils ne deviennent ingérables (IIA, IFACI, 2015).



Ainsi, La conception d'un processus efficace de pilotage exige une réflexion approfondie pour planifier et obtenir l'information probante permettant de conclure à l'efficacité du système de contrôle interne. Le pilotage doit faire partie des activités structurées et aller au-delà de la simple observation des opérations. Ainsi, le pilotage doit se faire de manière perpétuelle et en impliquant tout le personnel, en fonction de responsabilité de chacun (Barbier E, 1999).

Les opérations du pilotage s'effectuent à travers les deux types de pilotage suivant :

- Le pilotage permanent : les activités courantes ;
- Le pilotage ponctuel : les évaluations ponctuelles.

2. Performance de l'entreprise : élucidation du concept

Etymologiquement, le terme « performance », apparu au 13^{ème} siècle et venu de l'ancien français, signifiait « accomplissement et exécution ». Le verbe anglais to perform, apparu au 15^{ème} siècle, signifiait à la fois « l'accomplissement d'un processus ou d'une tâche » et « les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer » (Jacquet S, 2012).

La notion de la performance de l'entreprise a toujours occupé une place importante dans les recherches en sciences de gestion. Depuis les années 80, un nombre de chercheurs ont essayé de la définir, sous un angle financier, et de proposer les différents indicateurs de sa mesure (Bouquin, 1986 ; Bescos et al., 1993 ; Bourguignon, 1995 ; Lebas, 1995 ; Bessire, 1999). Cependant, l'évolution de l'entreprise dans un environnement de plus en plus complexe a donné lieu à l'apparition de nouvelles définitions en terme non financier (Kaplan et Norton, 1996). La performance est devenue à cet effet un phénomène complexe et un concept multidimensionnel (Bichra A, et al., 2019).

L'analyse réalisée par Bourguignon (1995) montre que, dans le domaine de gestion, le mot performance peut être rattaché à l'une des trois expressions suivantes : d'abord, il assimile la performance au succès, dans la mesure où elle est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises et les acteurs ; ensuite, elle est résultat de l'action, « entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus » (Bouquin, 1986) ; et enfin est action dans le sens où la performance est un processus et « non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps » (Baird, 1986), elle est la mise en actes d'une compétence qui n'est qu'une potentialité.

Bourguignon (1997) a élaboré une nouvelle définition selon laquelle la performance renvoie fréquemment à une double signification. Selon cet auteur, « la performance contient



simultanément deux de ces sens primaires. L'association la plus fréquente est celle du résultat positif de l'action. Ainsi, on désigne par contreperformance un résultat médiocre, décevant. Il nous semble que le poids du résultat et du succès est variable selon le nombre du mot : le succès domine sur le résultat, lorsque le mot est décliné au singulier. Inversement, au pluriel, le succès est moins présent, l'accent est mis sur l'aboutissement, quelle qu'en soit sa valeur ».

La performance peut également être associée à trois principes fondamentaux, à savoir l'efficacité, l'efficience et la pertinence. L'efficacité se définit comme étant la capacité d'une organisation à atteindre les résultats attendus. L'efficience se définit comme étant la capacité à obtenir ce résultat au moindre coût. La pertinence est le rapport entre les moyens détenus et les objectifs fixés et poursuivis (Marion A. et al, 2012).

Machesnay (1991) apporte une définition qui limite la performance au degré de réalisation des buts recherchés par l'entreprise. Aux deux concepts cités précédemment, à savoir l'efficacité et l'efficience, Machesnay (1991) ajoute le concept d'effectivité qui se définit comme étant le niveau de satisfaction obtenu par rapport au résultat obtenu. Selon cet auteur la performance est l'alliance entre ces trois concepts.

Pour Lebas (1995), la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons (Bouquin, 2004).

La performance peut également se lire comme le processus, comme l'action qui mène au succès. Le succès ne se mesure pas seulement à posteriori, il se construit tout au long d'un processus de management qui définit, puis communique les résultats attendus, spécifie les activités à accomplir, contrôle les récompenses et l'information liées au résultat (Baird, 1986). De façon analogue, accompagner la stratégie, ce n'est plus seulement mesurer les réalisations, c'est aussi définir des plans d'actions à partir d'une analyse des processus, des activités et de leurs enjeux stratégiques (Lorino, 1991).

Par ailleurs, Bourguignon (2000) définit la performance « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)...».

3. Influence des composantes du système de contrôle interne selon le cadre COSO sur la performance de l'entreprise

La performance du système de contrôle interne peut s'appréhender à travers les indicateurs d'efficacité et d'efficience de ce système (Pigé B, 2008). En effet, l'efficacité et l'efficience des opérations de l'entreprise s'améliorent du fait que la direction mette davantage l'accent sur la conception du contrôle interne, tout en réduisant les coûts, ceci entraîne évidemment des impacts positifs sur la performance de l'entreprise (Chekroun M, 2014). Ces impacts positifs s'expliquent par le fait que :

D'une part, il est nécessaire que le système de contrôle interne constitue un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs. L'appréciation de l'efficacité d'un système de contrôle interne est un jugement subjectif fondé sur la présence des cinq composantes de ce système et l'efficacité de leur fonctionnement. Cette efficacité fournit un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation d'une ou plusieurs catégories d'objectifs. C'est pour cette raison que les éléments du contrôle interne constituent des critères d'efficacité (Anglade et Janichon, 2002). Ainsi, le coût de l'absence d'un système de contrôle interne efficace, basé sur ses cinq éléments, peut aller même jusqu'à la défaillance de l'entreprise (Guery G, 1999).

D'autre part, le système de contrôle interne doit être conçu avec moindre coût pour que le système de contrôle interne soit efficient. Selon la définition de l'ordre des Experts-Comptables français, le contrôle interne est une discipline générale de gestion permettant d'assurer une meilleure efficience des moyens mis en œuvre pour assurer la pérennité de l'entreprise.

En outre, le lien entre le système de contrôle interne et la performance de l'entreprise est une évidence dans la mesure où la faiblesse de ce système affecte automatiquement la performance de l'entreprise. L'analyse réalisée, par Noirod. P et Walter. J (2008), montre que l'absence d'une relation entre le contrôle interne et la performance matérialise l'existence d'un lien direct entre le dysfonctionnement du contrôle interne et la non-performance. Selon Jensen K. (2003), le système de contrôle interne vise à améliorer la performance financière, directement ou indirectement, en augmentant le sens de responsabilité des fournisseurs d'informations au sein d'une organisation. Des études empiriques antérieures ont ainsi montré que la faiblesse du système de contrôle interne peut toucher la fiabilité des rapports financiers (Klamm et Watson, 2009 ; Costello et Wittenberg-Moerman, 2011 ; Hong et Lee, 2015 ; Jarvinen et Myllymaki, 2016).

Ainsi, Noirod. P et Walter. J (2008) notent qu'il est nécessaire d'introduire les différents rouages qui permettront au dispositif de contrôle interne de se positionner comme un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité à atteindre les objectifs, gage de la pérennisation de l'amélioration des performances. Le rouage essentiel de cette préparation est la mise en place d'un système de pilotage et de mesure de l'efficacité du dispositif de contrôle interne lui-même.

Pallas V. (2006) affirme que le système de contrôle interne contribue à l'amélioration de l'efficacité opérationnelle et au renforcement de l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. Ainsi, en tant que partie intégrante du contrôle organisationnel, le contrôle interne assure notamment un rôle d'influence des comportements des membres de l'entreprise, et son efficacité repose beaucoup, à fortiori, sur sa capacité à prévenir les risques à tous les niveaux de l'organisation et à réduire ceux susceptibles de dégrader la performance. En un sens, le contrôle interne combat l'inefficacité organisationnelle.

Le contrôle interne peut même contribuer à améliorer l'efficacité des investissements. Selon une étude réalisée par Wanfu Li, BinLin et Lu Song (2011), le renforcement de l'architecture du système de contrôle interne des entreprises chinoises joue un rôle important en matière d'amélioration de l'efficacité des investissements.

En outre, une des rares études (Jokipii A, 2010), réalisée auprès de 741 entreprises finlandaises et mettant l'accent sur les déterminants et les conséquences du système de contrôle interne, basée sur une approche contingente, montre que ce système assure l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Une étude empirique, intitulée « étude sur l'impact de la qualité du contrôle interne sur la performance des fusions-acquisitions », réalisée par Jianfei L. et Pangjing Z. (2013) auprès de 126 sociétés non chinoises cotées en bourse de Shanghai, montre qu'un système de contrôle interne de qualité contribue à la création de la valeur de ces sociétés.

Khamis A. H. (2013) a également montré, lors de la réalisation de son étude empirique auprès des institutions financières de Zanzibar, qu'il existe une relation positive et significative entre le système de contrôle interne et la performance financière.

Dans le même sens, Nguyen AT. (2016) a testé l'hypothèse selon laquelle les composantes du système de contrôle interne selon le référentiel COSO influencent la performance, mais cette fois-ci, sur un échantillon des banques commerciales vietnamiennes. Son étude montre que l'évaluation des risques, l'information et la communication et les activités du contrôle influencent positivement et significativement la performance. Cependant, les autres

composantes, à savoir l'environnement de contrôle et le pilotage n'influencent pas la performance.

De cette analyse nous pouvons accepter le fait qu'il existe une relation positive et significative entre le système de contrôle interne et la performance de l'entreprise. Afin de tester cette relation, un nombre de chercheurs ont utilisé les liens de causalité qui peuvent exister entre chaque composante du système de contrôle et la performance de l'entreprise comme hypothèses (Jokipii A, 2010 ; Wanfu Li, BinLin et Lu Song, 2011 ; Khamis, 2013 ; Jianfei L. et Pangjing Z, 2013 ; Nguyen Tuan, 2016). Dans ces circonstances, il nous a paru opportun de vérifier l'importance de l'impact de chacune des cinq composantes du système de contrôle interne, selon le cadre de référence COSO, sur l'amélioration de la performance de l'entreprise. De ce fait, nos hypothèses s'énoncent comme suit :

Hypothèse 1 : L'environnement de contrôle aurait un impact positif et significatif sur la performance de l'entreprise.

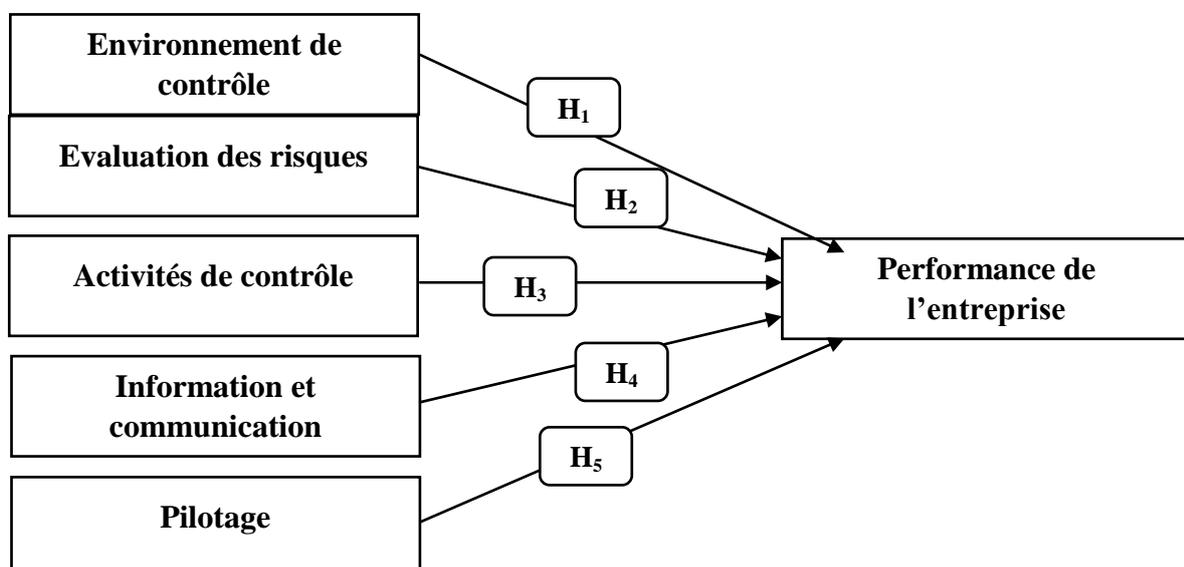
Hypothèse 2 : L'évaluation des risques aurait un impact positif et significatif sur la performance de l'entreprise.

Hypothèse 3 : Les activités de contrôle auraient un impact positif et significatif sur la performance de l'entreprise.

Hypothèse 4 : L'information et la communication auraient un impact positif et significatif sur la performance de l'entreprise.

Hypothèse 5 : Le pilotage aurait un impact positif et significatif sur la performance de l'entreprise.

Après avoir formulé les hypothèses sur les relations entre les variables du modèle, il est possible maintenant de construire graphiquement le modèle conceptuel de recherche.



CONCLUSION

Depuis plusieurs années, un nombre important de chercheurs ont mis l'accent sur les liens entre les systèmes de management, plus ou moins sophistiqués, et la performance de l'entreprise. Malgré que le sujet du contrôle interne fait l'objet de beaucoup de débats et de recherches mais il connaît une rareté en matière de mesure de son efficacité au sein de l'entreprise. C'est pour cette raison que l'objectif principal de cet article consiste à contribuer à combler le manque de recherche enregistré à ce niveau, à travers l'explication du rôle joué par le système de contrôle interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise.

L'analyse de la littérature montre que le système de contrôle interne par le biais de ses cinq composantes permet d'améliorer la performance de l'entreprise, du fait que ce système met en place un environnement de contrôle favorable, une bonne évaluation des risques, un système d'information sophistiqué, un nombre de procédures et politiques et un système de pilotage efficace.

Au plan pratique, cette étude se propose d'enrichir les travaux antérieurs appartenant aux champs d'études des systèmes de management et plus précisément le système de contrôle interne. Il offre également aux managers et aux dirigeants un portrait de la situation actuelle sur le sujet, ce qui leur permettra de se situer et d'évaluer de quelles façons ils pourraient améliorer la performance de leurs entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

- Amudo A, Eno L. Inanga. (2009), Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda, Maastricht School of Management, Endepolsdomein 150 6229 EP Maastricht, the Netherlands.
- Anglade. P. B, Janichon. F. (2007), La pratique du contrôle interne : COSO Report, 2^{ème} Edition d'organisation, Paris.
- Barbier E. (1998), Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises, Edition Maxima, France.
- Benard A, Fontan. (1994), la gestion des risques dans l'entreprise : management de l'incertitude, paris, EYROLLES.
- Bichra A, Ezziadi A & Ouhadi S. (2019), Réflexion sur les facteurs explicatifs de la performance des PME marocaines : Résultats d'une étude exploratoire, Revue Internationale des Sciences de Gestion, Numéro 2, Janvier 2019, pp. 690-706.
- Bouquin H. (2004), Le contrôle de gestion, PUF, Collection Gestion, 6^{ème} édition, Paris.
- Bourguignon A. (1995), Peut-on définir la performance ? Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 61-66.
- Bourguignon A. (1997), Sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance, Comptabilité Contrôle Audit, mars, Vol. 3, N° 1, pp. 89-101.
- Bourguignon A. (2000), Performance et contrôle de gestion, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, pp. 931-941.
- Chekroun M. (2014), Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, Thèse de doctorat, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen.
- Chiapello E. (1996), Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 2, vol. 2.
- COOPERS, LYBRAND, IFACI. (1994), La nouvelle pratique du contrôle interne, les éd. d'organisation.
- COSO, PWC, IFACI. (2014), Référentiel intégré de contrôle interne : Application au reporting financier externe, Paris, Eyrolles.
- Costello, A. & Wittenberg-Moerman, R. (2011). The impact of financial reporting quality on debt contracting: evidence from internal control weakness reports. Journal of Accounting Research, 49.
- D'Aquila, J. (1998). Is the control environment related to financial reporting decisions? Managerial Auditing Journal, 13(8), pp. 472-478.
- De Phily X. (2002), Oser sans prendre des risques, Revue Audit, n°144, in Théories et pratiques de l'audit interne, éditions d'Organisation, Paris, p.133.
- Gumb B, Noel N. (2009), CEO's Reports about Internal Control : A Content Analysis, Grenoble Ecole de management, Nantes Cedex 3, France, p. 83.



- Hong, S., & Lee, J. (2015). Internal Control Weakness and Stock Price Crash Risk. *The Journal of Applied Business Research*, 31 (4).
- Hooks, K., Kaplan, S., & Schultz, J., Jr. (1994). Enchaining communication to assist in fraud prevention and detection. *Auditing: Journal of Practice and Theory*, 13, pp. 86-117.
- IIA, IFACI. (2015), Manuel d'audit interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, Eyrolles, Chapitre 4.
- Jacquet S. (2012), Management de la performance : des concepts aux outils, CREG.
- Jarvinen, T. & Myllymaki, E. (2016). Real earnings management before and after reporting SOX 404 material weakness. *Accounting Horizon*, 30.
- Jensen K. L. (2003), A Basic Study of Agency-Cost Source and Municipal Use of Internal Versus External Control. *Accounting and Business Research*, 35(4), pp. 33-48.
- Jianfei L. & Pangjing Z. (2013), Study on the Impact of the Quality of Internal Control on the Performance of M&A, *Journal of Service Science and Management-Issue 151*, pp. 223-23.
- Jokipii A. (2010), Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis, *Journal of Management Governance*, Vol. 14, pp. 115-144.
- Khamis, A. H. (2013), Contribution of internal control system to the financial performance of financial institution. A case of people's bank of Zanzibar Ltd. Unpublished PhD Thesis, Zanzibar: Mzumbe University.
- KLAMM, B. K. & Watson, M. W. (2009). SOX 404 reported internal control weaknesses: a test of COSO framework components and information technology. *Journal of Information Systems*, 23.
- Lebas M. (1995), Oui, il faut définir la performance, *Revue Française de Comptabilité*, juillet- août, pp. 66-71.
- Marchesnay M. (1991), La PME : une gestion spécifique, *Économie rurale*, Vol. 206, N° 1, pp. 11-17.
- Marion A, Asquin A, Everaere C, Vinot D & Wissler M. (2012), Diagnostic de la performance d'entreprise, *Concepts et Méthodes*, Dunod.
- Mills, R. (1997). Internal control practices within large UK companies. In K. Keasey & M. Wright (Eds.), *Corporate, governance, responsibilities, risks and remuneration*. Chichester : Wiley.
- Nguyen AT. (2016), Studying the Impact of Internal Control on Performance and Risks of Vietnam Commercial Banks, *International Research Journal of Finance and Economics*, pp. 90-101.
- Noirot. P, Walter. J. (2008), *Le contrôle interne pour créer de la valeur*, Edition AFNOR.
- Pallas V. (2006), Le contrôle interne bancaire est-il toujours pertinent ? *Finance Contrôle Stratégie – Volume 9, n° 3*, pp. 135-164.

- Pigé. B. (2001), *Audit et Contrôle interne*, Editions Management et Société, 2ème édition.
- Pigé. B. (2008), *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*, Edition ECONOMICA, Paris.
- Richetts B. (1992), *New internal control framework and evaluation proposed by COSO*, Echio CPA journal.
- Stringer. C, Carey. P. (2002), *Internal Control Re-Design: An Exploratory Study of Australian Organisations*, University of Otago, Monash University.
- Tariara. (2010), *Internal control policy and procedures*, Tariara district council, 2010.
- Vanstapel FR. (2004), *Lignes directives sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, INTOSAI, Bruxelles.
- W. F. Li, B. Lin & L. Song. (2011), *The Role Played by the Internal Control in Companies' Investment: Is It a Promotion of Efficiency or a Repression Thereof?* Management World, No. 2, pp. 81-99.
- Yaich A. (2011), *Le nouveau contrôle interne*, Les Editions Raouf Yaich.