



La normalisation du contrôle interne : esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière

Laurent Cappelletti

► **To cite this version:**

Laurent Cappelletti. La normalisation du contrôle interne : esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00592976

HAL Id: halshs-00592976

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00592976>

Submitted on 13 May 2011

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

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

***LA NORMALISATION DU
CONTROLE INTERNE :
ESQUISSE DES CONSEQUENCES
ORGANISATIONNELLES DE LA
LOI DE SECURITE FINANCIERE***

Laurent CAPPELLETTI

Maître de Conférences

IAE de Lyon, Université Jean Moulin Lyon 3

ISEOR, 15 Chemin du Petit Bois, 69130 ECULLY

Tél : 04 78 33 09 66 – fax : 04 78 33 16 61

Cappelletti@iseor.com

Résumé

La Loi de Sécurité Financière du 1^{er} août 2003, qui s'inscrit dans la continuité de loi américaine Sarbanes-Oxley, a pour objectif de rétablir la confiance des investisseurs dans la fiabilité et la transparence de l'information financière. L'article étudie les conséquences organisationnelles prévisibles de cette loi sur le contrôle interne, et la normalisation de son évaluation et de sa documentation. Pour cela, l'article mobilise un cadre théorique et une étude de terrain consistant en 17 missions d'évaluation du contrôle interne.

Mots Clés : Contrôle interne, audit, normes, management du contrôle interne, changement organisationnel

Abstract

The Law of Financial Security of august 2003 stems from the US Sarbanes-Oxley Act of july 2002. It aims at restoring the trust of investors on financial statements. The paper analyses the expected consequences of this law for internal control and its standardization. It presents the results stemming from both an academic literature review and the empirical data extracted by seventeen internal control auditing missions.

Keywords : internal control, audit, standards, internal control management, organizational change

Introduction

La Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1^{er} août 2003, qui s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003, s'inscrit pour rétablir la confiance des investisseurs dans la transparence de l'information financière. Cette loi est dans la continuité de la loi américaine Sarbanes-Oxley (LSO) du 30 juillet 2002 avec laquelle elle présente des similitudes, mais également des différences. La LSF introduit de nouvelles obligations d'information des actionnaires et du marché sur les procédures de contrôle interne mises en place dans les sociétés anonymes. Ces obligations vont concerner le président de la société et ses commissaires aux comptes. Une analyse de cette loi montre qu'elle repose sur trois hypothèses principales. En premier lieu, l'hypothèse que l'information financière ne peut être fiable, que si elle est issue d'un processus d'élaboration (et donc de contrôle interne) lui-même fiable. En second lieu, l'hypothèse de la capacité de l'information comptable et financière à refléter fidèlement la performance d'une entreprise. Enfin, l'hypothèse prescriptive qu'une normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation, contribue à la qualité du contrôle interne, sans préciser les référentiels à utiliser. L'article propose un travail de recherche de confrontation des hypothèses posées par la LSF avec la littérature, et d'étude des difficultés organisationnelles prévisibles posées par l'application de cette loi. Les enjeux de cette loi, de rétablissement de la confiance des investisseurs à la suite des scandales Enron, Worldcom, et maintenant Parmalat, sont en effet d'importance, et les travaux portant sur l'application de cette loi, encore peu nombreux.

Les travaux de recherche sur l'information comptable (Gensse, 1995), (Bucki et Pesqueux, 1995), (Colasse, 2000) et sur le contrôle interne, dans le cadre de missions d'audit interne (Lemant, 1989), (Renard, 2002), ou externe (Pigé, 2001), (Grand et Verdalle, 2002), pondèrent les hypothèses de la LSF. Ces travaux montrent que les référentiels existent pour normaliser très prochainement le contrôle interne, son évaluation et sa documentation. Ils montrent que le lien entre la qualité du contrôle interne et la fiabilité de l'information comptable et financière, existe mais est contingent. Ils établissent que l'information comptable et financière, nonobstant sa fiabilité, n'éclaire qu'une partie de la performance, et n'a pas de caractère prédictif sur les résultats futurs de l'entreprise. La plupart de ces travaux de recherche portent plus généralement sur les enjeux du contrôle interne en termes d'information et moins sur ses enjeux en termes d'organisation. Dans une optique

organisationnelle, ce travail de recherche exploite également les résultats de recherches-interventions conduites de 1993 à 1997, qui consistaient en missions d'évaluation du contrôle interne, réalisées dans un cabinet d'audit externe. Ces recherches-interventions ont été retraitées en matériaux de terrain et utilisées dans une recherche en audit et contrôle de gestion¹ (Cappelletti, 1998, 2004). L'exploitation rétrospective de ces résultats, selon le concept de *retrospective management action science* de Gummesson (2000), pour les confronter avec la LSF, permet de poser des premières hypothèses sur les conséquences organisationnelles prévisibles de la normalisation du contrôle interne. Ces hypothèses montrent que l'application de la LSF pourrait conduire à un changement organisationnel dans le management du contrôle interne. En particulier, l'application de la loi pourrait conduire à l'animation d'une fonction contrôle interne dans l'entreprise, pour assurer une permanence dans le pilotage, la synchronisation et le toilettage² des dispositifs, outils et méthodes du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation.

1. L'analyse de la Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1^{er} août 2003

Les affaires Enron et Worldcom ont fortement ébranlé la confiance des investisseurs dans la transparence de l'information financière publiée dans les entreprises. Aux Etats-Unis, la loi Sarbanes-Oxley (LSO) du 30 juillet 2002 a pour principal objectif de pallier les défaillances apparues dans ces affaires concernant les dirigeants, les auditeurs externes, les cabinets d'avocats et les analystes financiers (Moeller, 2004). Dans le même esprit la LSF du 1^{er} août 2003 (Journal Officiel, 02/08/2003) a été promulguée pour répondre à la crise de confiance née Outre-Atlantique et relayée en France par des Affaires comme Vivendi. Les deux lois se rejoignent sur la nécessité d'amélioration de la transparence de l'information financière. Elles reposent sur le constat que la fiabilité de cette information dépend de la fiabilité du contrôle interne. La responsabilité des dirigeants et des auditeurs externes sur le thème du contrôle interne va donc s'étendre. Les deux lois présentent des états d'esprit similaires et des différences notables (Colatrella, 2003).

¹ A titre indicatif, la méthodologie de cette recherche et les hypothèses développées sont décrites in Savall H. et Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique*, Economica, pp. 180-181

² Toilettage : action de maintenance ou de remise en état de fonctionnement des objets matériels et immatériels qui subissent des dégradations au fil du temps en raison de l'entropie croissante (Savall et Zardet, 1995)

1.1. Les similitudes des lois Sarbanes-Oxley et de Sécurité Financière

La volonté des deux législateurs est double : une information plus complète à destination des investisseurs et une plus grande appropriation du processus d'arrêté des comptes par les dirigeants. A cet effet, la LSO prévoit une évaluation du contrôle interne signée par le président et le directeur financier (CEO et CFO) jointe au rapport annuel de toute société cotée sur un marché financier américain. Ce rapport sur le contrôle interne devra être accompagné d'une opinion de l'auditeur externe. Ces rapports sont déposés sous serment auprès de la SEC. Des dispositions très proches se retrouvent dans la LSF. Le président devra, dans un rapport joint au rapport de gestion sur les comptes sociaux et les comptes consolidés, rendre compte des procédures de contrôle interne mises en place dans la société. Les commissaires aux comptes devront, dans un rapport joint à leur rapport général, présenter leurs observations sur les procédures de contrôle interne décrites par le président, pour celles relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. L'évaluation du contrôle interne requise par la LSF est différente de celle requise dans le cas d'une certification des comptes par des auditeurs externes. Cette différence provient essentiellement d'une différence d'objectif. Pour l'auditeur externe, l'analyse du contrôle interne n'est qu'une procédure d'audit parmi d'autres, qui se fait sur les contrôles clés. Dans l'esprit de la LSF, la revue du contrôle interne a pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne sur le reporting financier mis en œuvre au cours de la période considérée. Son champ d'application est donc plus vaste, puisque toutes les transactions routinières, non routinières, et estimations financières, sont concernées. L'existence et la documentation du contrôle interne dans un rapport n'est pas une idée nouvelle en France. Par exemple le Plan Comptable Général prescrit aux entreprises d'établir et de mettre à jour un document décrivant leurs procédures et leurs organisations comptables. Toutefois, ce rapport n'est pas destiné au public. Pour les deux textes, enfin, l'appréciation du contrôle interne s'effectue sur une base consolidée (et sociale pour la LSF).

1.2. Les différences entre la LSO et la LSF

La LSO concerne toutes les entreprises faisant appel public à l'épargne. La LSF ne concerne que les seules sociétés anonymes, cotées ou non. La date d'application de la LSO a été fixée en 2005, alors que la LSF est applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003. La LSO définit le contrôle interne comme un dispositif conçu ou supervisé par les principaux dirigeants de l'organe exécutif d'une entreprise ainsi que le directeur financier,

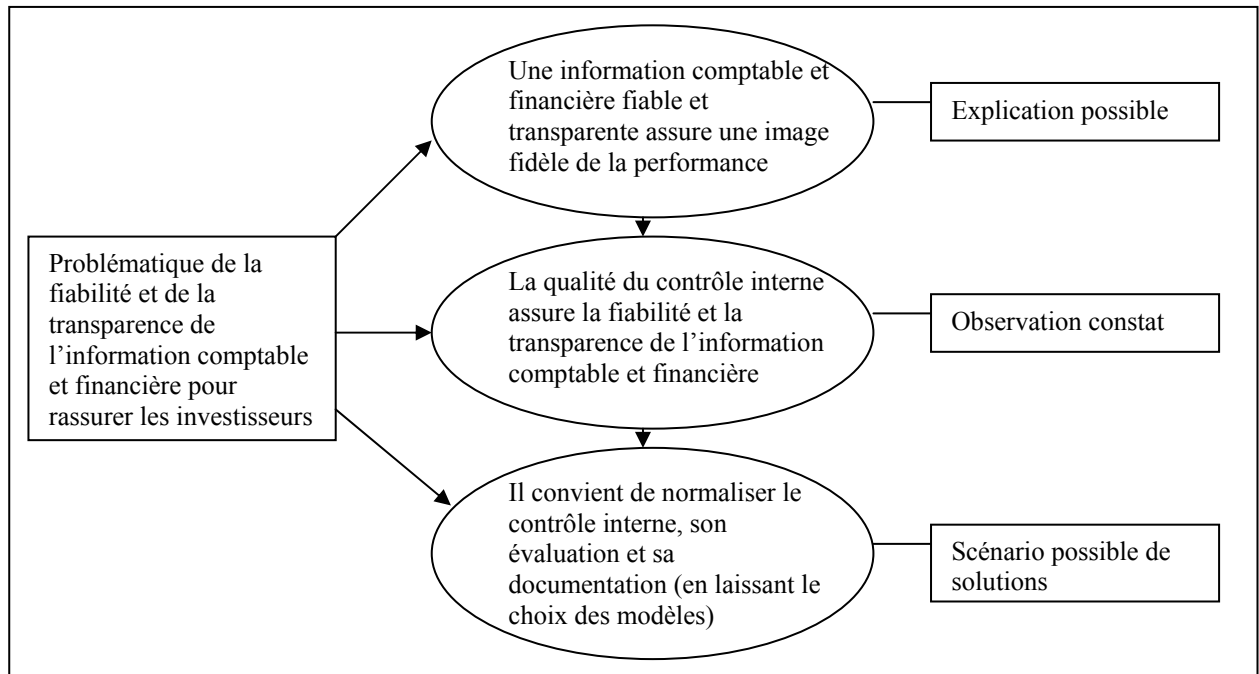
entériné par le conseil d'administration. Le but du contrôle interne est de fournir l'assurance raisonnable vis-à-vis du public, quant à la fiabilité du reporting financier et la préparation des états financiers. Le dispositif de contrôle interne doit permettre le maintien d'une piste d'audit reflétant les transactions liées aux actifs de la société de manière précise et fidèle. Il doit fournir une assurance raisonnable sur la correcte comptabilisation des transactions dans les états financiers, et sur la détection à temps de toute acquisition, utilisation ou vente d'actifs non autorisées par la société et pouvant avoir un impact significatif sur les comptes. La LSF, en revanche, ne donne aucune définition du contrôle interne. La LSO prescrit des sanctions civiles et pénales pour les dirigeants, alors que dans la LSF la pénalisation est indirecte, reposant sur la diffusion de fausses informations. Dans ce cas les sanctions peuvent aller jusqu'à 2 ans d'emprisonnement et 1,5 millions d'euros d'amende. La LSO ne porte que sur les dispositifs liés à la préparation et à l'établissement des états financiers. Ne sont concernés que les contrôles significatifs, c'est-à-dire ceux ayant un impact significatif sur les comptes, ce qui pose la question du seuil de matérialité. Pour la LSF, il semble que toutes les procédures, significatives ou non, entrent dans son champ d'application, puisqu'elle précise que « le président rend compte des procédures de contrôle interne mises en place par la société » (Colatrella, 2003).

1.3. Les hypothèses posées par la LSF

L'analyse de la Loi de Sécurité Financière montre qu'elle repose plus ou moins explicitement sur trois hypothèses principales, pour répondre à la problématique du lien entre la qualité du contrôle interne et la fiabilité et la transparence de l'information comptable et financière, pour rétablir la confiance des investisseurs (schéma 1). Pour identifier les hypothèses posées par la LSF, nous avons adopté la méthode d'explicitation des hypothèses d'une démonstration de Savall et Zardet (2004). Selon eux, toute hypothèse a une formulation tantôt descriptive, tantôt explicative, tantôt prescriptive, et s'agence de façon logique dans une modélisation descriptive-explicative-prescriptive. Les hypothèses descriptives formulent des assertions vérifiables par l'observation sur le terrain ; elles explicitent donc des variables et leurs valeurs associées. Les hypothèses explicatives fournissent une interprétation ou explicitation des phénomènes observés tels que formulés dans les hypothèses descriptives. Les hypothèses prescriptives, ou prédictives, ou normatives constituent un essai de prédiction. Il existe des liens croisés entre les hypothèses, et un certain télescopage entre hypothèses descriptives et hypothèses explicatives. Le choix dans la typologie description/explication/prescription se fait en pratique en fonction de l'objet de la démonstration. La distinction entre les trois niveaux

d'hypothèses est une tentative de formulation plus rigoureuse d'une hypothèse. Un décryptage de la LSF à travers le prisme de ce modèle nous a semblé utile pour mieux saisir les hypothèses sous-jacentes de cette loi.

Schéma 1 : Les hypothèses descriptives, explicatives et prescriptives de la LSF



Si l'on veut bien adopter cette grille de lecture, l'analyse de la LSF (cf paragraphes 1.1 et 1.2) indique que la problématique soulevée par cette loi est celle de la fiabilité et de la transparence de l'information comptable et financière, pour rassurer les investisseurs. Etudier sous cet angle, la LSF repose, selon nous, sur l'hypothèse descriptive que la qualité du contrôle interne assure la fiabilité et la transparence de l'information comptable et financière. Il s'agit du constat de départ des initiateurs de la loi. En explication possible, la loi pose l'hypothèse explicative qu'une information comptable et financière, fiable et transparente, rassure les investisseurs, en donnant une représentation fidèle de la performance de l'entreprise. Enfin, la LSF pose l'hypothèse prescriptive qu'une normalisation du contrôle interne, de son évaluation, et de sa documentation permettra d'améliorer la qualité du contrôle interne (et donc de fiabiliser l'information financière, ce qui rassurera les investisseurs).

2. Le positionnement de la recherche

La LSF et les hypothèses qui la sous-tendent, s'inscrivent dans le cadre des travaux conduits sur le contrôle interne et la fiabilité de l'information financière. Ces travaux définissent le contrôle interne, ses parties prenantes et son impact sur la fiabilité de l'information comptable

et financière. Ces travaux soulignent la dimension informationnelle, et également organisationnelle, de la conception et la mise en œuvre du contrôle interne dans une entreprise.

2.1 Le contrôle interne, état et processus.

Dans son acception générale, le contrôle interne d'une entreprise est un système de contrôle établi par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de l'activité et l'intégrité des actifs, et fiabiliser les flux d'information (Pigé, 2001), (Grand et Verdalle, 2002). Le contrôle interne est à la fois un état et un processus qui inclut les matières financières et comptables, mais également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. Il a un triple rôle : s'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées, c'est l'aspect transmission des informations. Il garantit la qualité des prestations et des produits, c'est l'aspect contrôle directe ou indirecte des produits. Il déce les anomalies de fonctionnement qui ont un coût, visible ou caché. Le contrôle interne est avant tout un système d'organisation, qui concerne les managers dans son application (Mikol, 1991) (Renard, 2002). Le contrôle interne doit donc être adapté à la structure organisationnelle d'une entreprise et à son activité. Il présente donc une universalité d'objectifs, mais une relativité d'application.

Le contrôle interne reprend les deux sens du mot contrôle : il a le sens de vérification (on contrôle quelque chose), et de maîtrise (on a le contrôle de quelque chose) (Bouquin, 1997). Le contrôle, au sens de maîtrise, est l'ensemble des dispositifs qui orientent les actions. Le contrôle interne est très influencé par cette notion de maîtrise. Ainsi pour Bénédic et Kéravel (1990), le contrôle interne consiste en tout ce qui va permettre aux dirigeants de conduire efficacement leur entreprise. Pour Beninger (1986), le processus de contrôle interne consiste à exercer une influence volontaire pour contribuer à la réalisation d'un objectif préétabli. Cette définition englobe deux conceptions étroitement liées :

- pour exercer un contrôle, il est nécessaire de disposer d'objectifs préétablis : sans objectif, le contrôle n'a pas de sens ;
- exercer un contrôle, signifie, implicitement, influencer quelqu'un ou quelque chose, tels que le personnel de l'organisation, d'une unité, ou l'ensemble de l'entreprise, en vue de progresser vers la réalisation d'objectifs.

2.2. Le lien entre le contrôle interne et l'information comptable et financière

Bénédict et Kéravel (1990) montrent que dès 1948, Fain et Faure, dans leur ouvrage intitulé “ La révision comptable ”, définissaient le contrôle interne comme “ ce qui consiste en une organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir, tout au moins à découvrir sans retard, les erreurs et les fraudes ”. Cette définition restreint le contrôle interne à la comptabilité et fait une allusion implicite à l'intervention humaine. En 1962, l'ouvrage de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés intitulé “ Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises ”, précise que contrôle interne comptable résulte du choix et de la mise en oeuvre de méthodes, de moyens humains et matériels adaptés à l'entreprise et propres à prévenir, ou, tout au moins à révéler sans retard les erreurs et les fraudes. Cette définition intègre de façon plus explicite l'intervention humaine mais restreint le contrôle interne à la comptabilité. En 1977, l'ouvrage de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés intitulé “ Le contrôle interne ” indique que le contrôle interne 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 des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. Le contrôle interne dans cette définition des sécurités touchant à l'information et à la gestion s'éloigne d'une stricte définition comptable. En 1978, l'IIA définissait quatre objectifs permanents du contrôle interne, très proches de la définition de l'Ordre des Experts-Comptables : la sécurité des actifs, la qualité des informations, le respect des directives, l'optimisation des ressources. En 1987, le commentaire des normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes relatives à l'appréciation du contrôle interne, précise que le contrôle interne doit permettre d'obtenir l'assurance raisonnable que :

- les opérations sont exécutées conformément aux décisions de la Direction ;
- les opérations sont enregistrées de telle façon que les comptes annuels qui en découlent sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise ;
- les actifs de l'entreprise sont sauvegardés par des procédures de séparation des tâches, des contrôles physiques sur les actifs, les travaux d'un service d'audit interne, etc.

2.3 Les parties prenantes du contrôle interne

Le PDG est responsable du contrôle interne devant ses actionnaires, sa conception et son pilotage sont assurées par la direction de l'entreprise et les cadres. Le contrôle interne est la finalité de l'audit interne, dont les travaux alimentent le comité d'audit, lorsqu'il existe. Selon l'Institute of Internal Auditors (1989), c'est l'audit interne qui dans l'entreprise a en charge l'évaluation du contrôle interne. L'audit interne s'assure que les produits générés dans l'entreprise sont conformes aux objectifs, que le contrôle interne est défini, pratiqué et efficient. Le contrôle interne est efficient lorsqu'il permet de détecter les anomalies de fonctionnements et qu'il favorise leur correction. Les auditeurs externes sont indépendants de l'entreprise, et contrôlent le contrôle interne en se limitant aux procédures d'information comptable et financière. Le contrôle interne est donc un objectif pour les auditeurs internes, alors qu'il est un moyen pour les auditeurs externes.

3. L'étude théorique des hypothèses de la LSF

L'étude des travaux de recherche portant sur l'information comptable et financière et le contrôle interne apporte une pondération aux hypothèses de la LSF. Ces travaux soulignent la contingence du lien entre la qualité du contrôle interne et la fiabilité et la transparence de l'information comptable et financière. Ils montrent également les limites de l'information comptable et financière à refléter fidèlement la performance de l'entreprise. Enfin ces travaux montrent qu'une normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation peut se faire très prochainement, d'un point de vue informationnel, compte tenu des référentiels déjà existant ou en cours d'élaboration. Ils soulignent également la dimension organisationnelle du contrôle interne, qui n'est pas abordée par la loi.

3.1 La contingence du lien entre la qualité du contrôle interne et la qualité de l'information comptable

Les travaux de recherche montrent qu'un contrôle interne de qualité ne garantit pas nécessairement une information comptable fiable et transparente, pour deux raisons essentielles : la comptabilité est influencée par une politique et une stratégie comptable, et elle résulte d'un jeu social. Le lien contrôle interne et information comptable n'est pas régi par un phénomène automatique et passif de régulation, mais par un phénomène actif d'équilibration, dans le sens de Piaget (1975). L'équilibration englobe et transcende la régulation en se

fondant sur l'idée qu'un système est animé de projets et de stratégies. Il en résulte qu'en tant que pratique sociale, le chiffrage comptable est donc hautement controversable (Colasse, 2001).

Ainsi les données comptables, quelle que soit la qualité du contrôle interne, s'éloignent d'une mesure économique fiable de la performance effective de l'entreprise, lorsque l'entreprise se livre à la comptabilité créative ou imaginative (Stolowy, 2000). Par exemple, en fin d'exercice, pour élaborer le compte de résultats, le comptable est amené à procéder à des enregistrements complémentaires de charges et de produits qui appellent de sa part et de celle du chef d'entreprise des estimations et des choix, voire même des anticipations. Ces estimations, choix ou anticipations peuvent, en dépit des contraintes juridiques et fiscales, permettre une régulation du résultat en fonction de la politique économique et financière de l'entreprise (Colasse, 2001). La représentation comptable procède peu ou prou de la mise en oeuvre d'une politique comptable, par son propre sujet, pour influencer et convaincre le lecteur des comptes, tout en contrôlant, techniquement et dans la mesure du possible, ses résultats comptables. Il s'ensuit que la notion de résultat prend un caractère très relatif et que l'on peut parler de résultat apparent pour désigner le résultat comptable (Colasse, 2001). Les techniques légales pour maîtriser les résultats sont bien identifiées dans la littérature. Par exemple, les provisions, les amortissements, les charges à répartir, qui expliquent la différence entre le résultat net comptable et les *cash-flows* de la firme, sont des opérations qui peuvent modifier dans le temps la planification des résultats publiés et permettre aux dirigeants de transférer des résultats entre les différentes périodes (Chalayer, 1995).

3.2 Les limites de l'information comptable à représenter fidèlement la performance

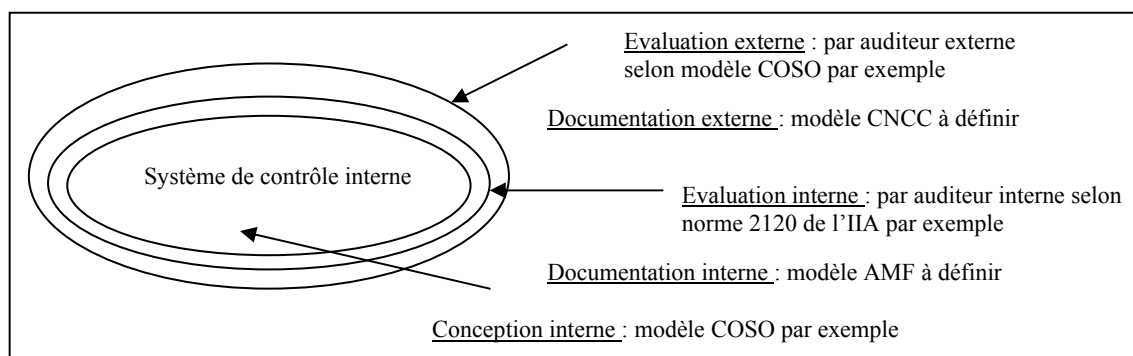
De nombreux travaux de recherche soulignent les limites de l'information comptable et financière, même douée de fiabilité et de transparence, à refléter fidèlement la performance de l'entreprise. Pour Dupuy (1995), cela résulte de la conception même du système d'information comptable. Il note qu'il existe une sorte d'isomorphisme entre le tableau emplois-ressources comptable et le schéma extrants-intrants du modèle systémique. Construit sur ce modèle de représentation, l'information comptable ne révèle pas les éléments explicatifs de l'activité. Le système comptable apparaît comme un système opaque pour le gestionnaire qui cherchera à agir sur le fonctionnement de son entreprise. Savall (1979) parle ainsi de "boîte noire comptabilité", et un certain nombre d'auteurs concluent en une impossibilité d'une modification du fonctionnement global de l'entreprise, à partir d'une

simple approche comptable et financière (Claveranne et Larrasquet, 1995). Les théoriciens de la comptabilité et du contrôle d'entreprise s'accordent à dire que le système d'information comptable fait implicitement référence au paradigme classique de la firme, celui de la concurrence pure et parfaite et de l'état stationnaire (Teller, 1995). Dans ce cadre, le système d'information comptable nie la gestion comme le paradigme classique, celui de l'équilibre walrasso-parétien, nie l'organisation (Gensse, 1995). Son objectif est d'éclairer la création de profit, et de servir d'outil à la théorie néoclassique de la firme de recherche de maximisation du profit pour les actionnaires (Caby et Hirigoyen, 1997). En raison de sa conception, l'information comptable et financière masque les potentialités de la performance, qui intéressent pourtant les investisseurs (Cappelletti, 1998). En particulier, la valeur organisationnelle d'une entreprise, c'est-à-dire la qualité de son management et de son fonctionnement, est masquée par l'information comptable et financière, nonobstant la transparence et la fiabilité de celle-ci (Cappelletti et Khouatra, 2002). Cela conduit Savall à proposer un modèle extra-comptable pour évaluer de façon qualitative, quantitative et financière la performance socio-économique, et évaluer ses potentialités (Savall, 1975) (Savall et Zardet, 1987, 2003). Cela explique également le foisonnement des travaux portant sur la valorisation des actifs immatériels et du capital humain (Rashad Abdel-Khalik, 2003) (Fincham et Roslender, 2003).

3.3 La normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation d'un point de vue informationnel

D'un point de vue informationnel, la LSF ne donne pas de modèle du contrôle interne. Les travaux de recherche sur le contrôle interne montrent que des référentiels existent, et que la problématique du référentiel n'est finalement qu'une question de choix, et de temps (voir schéma 2).

Schéma 2 : Les modèles possibles de normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation



Par exemple, le législateur américain fait souvent référence à la définition du contrôle interne donnée par le COSO (Committee of Sponsoring Organization) en 1994 (Renard, 2002). A partir des bonnes pratiques identifiées sur le sujet, le COSO décrit de façon théorique les composantes essentielles à retrouver dans un dispositif de contrôle interne. Le contrôle interne est ainsi modélisé à travers cinq éléments : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage du système de contrôle interne. La LSF ne précise également ni la forme ni le contenu des rapports à faire par les dirigeants. Ces nouveaux rapports s'adressent aux investisseurs qui n'ont pas la possibilité d'apprécier l'efficacité du contrôle interne. Il est donc primordial que ces dispositifs ne soient pas uniquement descriptifs, mais qu'ils attestent la bonne application et l'efficacité des procédures décrites. Les travaux portant sur le contrôle interne montrent que la normalisation de ce rapport devrait se faire dans un avenir assez proche (Colatrella, 2003). En effet, la LSF désigne la nouvelle Autorité des Marchés Financiers (AMF) comme seule responsable pour fixer le contenu des rapports. Un groupe de travail incluant l'AMF, le MEDEF et l'IFACI a été constitué pour définir les modalités d'application de la LSF dans les sociétés cotées. L'Institut of Internal Auditors (IIA) propose des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre associées qui concernent les activités du service d'audit interne et ses critères de qualité. Elles se composent de sept articles principaux, eux-mêmes déclinés en plusieurs articles subsidiaires (Renard, 2002). Parmi ceux-ci la norme 2100, et son article 2120, fixent des modalités pratiques traitant successivement du plan d'audit, de l'évaluation du processus de contrôle et du rapport annuel à la DG et au comité d'audit. Enfin, une norme de travail est en cours d'élaboration par la CNCC, pour préciser la portée de la revue et la nature du rapport à fournir par les commissaires aux comptes.

4. Les conséquences organisationnelles prévisibles de la LSF

Les travaux portant sur la normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation portent généralement sur les conséquences informationnelles de cette normalisation, et peu sur les conséquences organisationnelles de la loi. Afin de poser des premières hypothèses sur les conséquences organisationnelles prévisibles de la loi, l'article exploite les résultats de recherches-interventions conduites de 1993 à 1997 qui consistaient en 17 missions d'évaluation du contrôle interne, dans le cadre de missions d'audit externe des comptes. Les résultats de cette étude soulignent la dimension organisationnelle du contrôle

interne. Une exploitation rétrospective de ces résultats, mis en perspective avec les termes de la LSF, permet de poser des premières hypothèses sur les conséquences organisationnelles prévisibles de la normalisation du contrôle interne. Ces hypothèses montrent que l'application de la LSF pourrait demander aux entreprises d'animer le contrôle interne comme une fonction. Si c'est le cas, il s'agirait d'un changement organisationnel significatif dans le management du contrôle interne, demandant une adaptation importante aux entreprises, compte tenu des contraintes pesant sur tout changement organisationnel (Autissier, 2001).

4.1 Le processus de la recherche de terrain

Le processus de recherche mobilisé dans l'article s'inscrit dans un cadre de recherche-intervention. Il est fondé sur la transcendance de l'induction et de la déduction, en alternant les recherches sur le terrain (phase d'immersion en entreprise) avec des phases de recul et d'analyse (phase de distanciation). Les phases d'immersion donnent naissance, par induction, à des interprétations. Dans un deuxième temps, les phases de distanciation permettent, par déduction, de formuler des hypothèses de recherche, validées ou non par une nouvelle phase d'immersion (Savall et Zardet, 1995). Le contraste des deux phases favorise la création de connaissances (Wacheux, 1996). Lors des phases d'immersion, un dispositif intégré d'observation permet de valider et renseigner les hypothèses de la recherche. Le processus de la recherche est également fondé sur l'interaction cognitive entre le chercheur et les acteurs d'entreprise. Le chercheur utilise l'action qu'il pilote afin de produire des connaissances, et les acteurs contribuent à la construction même du processus de recherche (Plane, 2000). Le terrain a été exploité selon une méthodologie qualitative. La participation à 17 missions d'évaluation du contrôle interne de 1994 à 1997 a permis d'évaluer les cinq éléments du contrôle interne selon le modèle COSO (voir tableau 1). Ces missions ont été retraitées en études de cas (Yin, 1984), formalisées sous la forme d'une synthèse présentant les contrôles clés identifiés, leurs forces, leurs faiblesses, les difficultés organisationnelles relevées et des recommandations d'amélioration. La synthèse a pour objectif de comprendre les procédures de contrôle interne, et de décider s'il convient de mettre en œuvre une approche système pour les transactions routinières dans le cadre de l'audit externe. Ces études de cas ont été utilisées pour mener une recherche en audit et contrôle de gestion portant sur le concept d'audit d'activité et la production d'intelligence socio-économique sur la performance (Cappelletti, 1998, 2004). Les résultats de cette étude soulignent la dimension organisationnelle du contrôle interne. C'est pourquoi, ces résultats indiquent que des nouvelles contraintes pesant

sur le contrôle interne, comme celles induites par la LSF, pourraient avoir des conséquences organisationnelles sur le management du contrôle interne.

Tableau 1 : Les missions de l'étude de terrain

Nom de l'entreprise	Secteur d'activité	Taille	Chiffre d'affaires	Missions	Interaction avec les acteurs
A1	Cosmétique	280 personnes	38 M€	3 évaluations du contrôle interne	17 acteurs
A2	Haute technologie médicale	110 personnes	22 M€	3 évaluations du contrôle interne	9 acteurs
A3	Transport	600 personnes	106 M€	1 évaluation du contrôle interne	15 acteurs
A4	Cartonnerie	300 personnes	45 M€	3 évaluations du contrôle interne	16 acteurs
A5	Fabrication d'ampoules électriques	90 personnes	27 M€	2 évaluations du contrôle interne	5 acteurs
A6	Fabrication de rasoir électrique	110 personnes	18 M€	2 évaluations du contrôle interne	4 acteurs
A7	Centrale d'achat	1200 personnes	300 M€	3 évaluations du contrôle interne	18 acteurs
7 entreprises	tout secteur	90 à 2600 personnes	18 M€ à 300 M€	17 missions	84 acteurs impliqués

Afin d'exploiter les résultats de ces recherches-interventions pour tracer une première esquisse des conséquences organisationnelles de la LSF, nous avons procédé à une analyse rétrospective des ces recherches-interventions. Gummesson (2000) définit le concept de *retrospective management action science* qu'il estime complémentaire des démarches intervenantes en temps réel. Il s'agit d'exploiter a posteriori l'expérience accumulée lors de la conduite d'un processus, en confrontant les observations faites lors de cette expérience avec la problématique de la recherche. Notre propos est donc d'analyser les résultats des observations faites entre 1993 et 1997 sur la dimension organisationnelle du contrôle, à l'aune des termes de la LSF, pour proposer des hypothèses sur les conséquences organisationnelles de la LSF. L'objectif est de contribuer au débat sur la LSF, en anticipant sur ses possibles difficultés de mise en œuvre, compte tenu des changements organisationnels qu'elle nécessite. Cette étude rétrospective soulève des questions épistémologiques, qui rejoignent plus largement la question de la transformation d'une expérience passée en savoirs actionnables en sciences de gestion (Avenier, 2004). Le propos de cet article n'est pas de répondre à ces questions fondamentales en quelques lignes, mais de tracer modestement les limites principales de ce travail. Celles-ci reposent sur le fait que les observations de terrain réalisées sur le contrôle interne entre 1993 et 1997 n'ont pas de valeur statistique, et ne concernent que l'échantillon étudié. D'autre part, le fait d'utiliser des observations réalisées entre 1993 et 1997 pour s'interroger sur une problématique de 2003, pose la question de la validité actuelle des observations faites. En termes qualitatifs, il nous a semblé que les observations faites à cette

période restaient valides, en raison de la durée de l'étude (4 ans) et par rapport aux observations que nous avons réalisées depuis 1997 sur plusieurs entreprises (voir en particulier Cappelletti, 2003). Malgré ces limites, il nous a semblé intéressant de procéder ainsi, pour apporter un début de réflexion prospectif sur les conséquences organisationnelles de la LSF. Il conviendra de tester ces hypothèses dans les prochains mois sur des terrains constitués d'entreprises mettant en œuvre la LSF.

4.2 La dimension organisationnelle des éléments du contrôle interne

Les résultats de l'étude de terrain menée de 1993 à 1997 confirment la dimension organisationnelle de chaque élément du contrôle interne. Nous présentons ces résultats pour chaque élément du modèle COSO.

4.2.1 L'environnement de contrôle

Les résultats indiquent que l'environnement de contrôle est un élément qui s'apparente à la culture d'une entreprise et détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Cet environnement constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne puisque de celui-ci découlent la discipline et l'organisation de l'entreprise. L'étude souligne que parmi les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle, il y a l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel, la philosophie des dirigeants et le style de management, la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation.

4.2.2 L'évaluation des risques

Dans leur environnement de contrôle, les entreprises sont confrontées à un ensemble de risques externes et internes qui doivent être évalués, comme les risques de recouvrement des créances clients ou de rupture de livraison d'un fournisseur essentiel à l'activité. L'étude montre que l'évaluation des risques consiste en l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ; il s'agit d'un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être gérés. Compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement micro- et macro-économique, du contexte réglementaire et des conditions d'exploitation, l'évaluation des risques consiste en l'ensemble des méthodes permettant d'identifier et de maîtriser les risques spécifiques liés au changement.

4.2.3 Les activités de contrôle

Les normes et procédures de contrôle sont généralement élaborées dans une entreprise pour s'assurer que les mesures, identifiées par le management comme nécessaires à la réalisation

des objectifs et à la réduction des risques pesant sur ces objectifs, sont correctement réalisées. Les activités de contrôle peuvent se définir comme les normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en oeuvre des orientations émanant du management. Ces opérations permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise. L'étude montre que les activités de contrôle sont généralement menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels d'une unité et comprennent des actions aussi variées qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances opérationnelles, la sécurité des actifs ou la séparation des fonctions. En résumé, les activités de contrôle vont de la double signature des chèques ou ordres de virement jusqu'à des vérifications concrètes, de la part de l'audit interne ou des managers concernés par l'application effective de procédures.

4.2.4 Les systèmes d'information et de pilotage

L'étude confirme que les systèmes d'information et de communication s'articulent autour des quatre autres dimensions du contrôle interne. L'objectif d'un système d'information et de communication efficace est de permettre au personnel de recueillir et d'échanger les informations nécessaires à la conduite, la gestion et au contrôle des opérations. En outre, l'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Les systèmes d'information produisent des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. En outre, ces systèmes traitent non seulement des données produites par l'entreprise mais également celles qui, liées à l'environnement externe, sont nécessaires à la prise de décisions pertinentes comme au reporting externe. Il apparaît que l'ensemble du processus de contrôle interne, pour devenir un phénomène actif, doit faire l'objet d'un suivi et de modifications le cas échéant : le processus de contrôle interne doit ainsi pouvoir réagir rapidement en fonction du contexte. Ce processus doit faire l'objet de contrôles périodiques pour en mesurer la performance, c'est le rôle de l'audit interne, et d'un pilotage permanent pour l'animer : sans cette activité de pilotage, le processus de contrôle interne devient inerte.

4.3 L'évolution du management du contrôle interne

Les observations faites dans l'étude réalisée de 1993 à 1997 montrent que le contrôle interne n'est pas organisé comme une fonction de l'entreprise. Il dépend principalement des fonctions audit interne et contrôle de gestion, et des outils et dispositifs du système de management et

qualité. Dans son management traditionnel, le contrôle interne apparaît comme le résultat d'autres fonctions et d'autres systèmes dont il dépend. Au regard de ces observations, l'application de la LSF semble nécessiter le passage à un management du contrôle interne, actif et permanent, et non plus subi et ponctuel. Pour cela, l'animation du contrôle interne pourrait évoluer vers l'animation d'une fonction, c'est-à-dire avec des dispositifs, des outils et des méthodes de synchronisation, de pilotage et de toilettage permanents. Cette évolution devrait s'accompagner par la mise en place d'un système d'information adapté au pilotage du contrôle interne, et à sa documentation. Si elles sont confirmées dans de prochains travaux, ces hypothèses soulignent l'importance des changements organisationnels prévisibles qui pourraient accompagner la mise en œuvre de la LSF.

4.3.1 Les fonctions et les systèmes contributifs au contrôle interne

Les observations faites dans l'étude montrent que le contrôle interne dépend en premier lieu des outils, des dispositifs et des méthodes des fonctions contrôle de gestion et audit interne. Le contrôle interne subit en quelque sorte la qualité de l'animation de ces fonctions, mais n'est pas lui-même animé comme une fonction. Il n'est pas, en permanence, piloté par la direction et porté par les managers, à travers des dispositifs, des outils et des méthodes de synchronisation et de toilettage. Il n'a pas également un système d'information qui lui est propre. La contribution de la fonction audit interne au contrôle interne s'effectue à travers les missions ponctuelles d'évaluation du contrôle interne. La fonction contrôle de gestion contribue à la qualité du contrôle interne, à travers ses outils et dispositifs de régulation des comportements. En impliquant très fortement les ressources humaines dans la mobilisation des hommes en vue de réaliser ses objectifs, elle contribue à réaliser également les objectifs du contrôle interne. Son voisinage avec la fonction organisation, puisqu'elle touche au découpage de l'entreprise, et avec la fonction de direction générale et de ses stratégies, accentue cette contribution.

L'étude montre également que les outils et les dispositifs des systèmes de management et qualité jouent un rôle important dans la qualité du contrôle interne. Pigé (2001) explique du reste, que le contrôle interne peut être défini formellement dans un manuel de procédures, ou qu'il peut résulter des us et coutumes de l'entreprise. Un manuel de procédures peut concerner par exemple les flux, les procédures, les responsabilités. Le système qualité permet d'améliorer le contrôle interne, puisqu'il incite chaque responsable à mettre en œuvre des dispositifs qui vont lui permettre de mieux maîtriser ses activités. Le système de management,

qui assure la maîtrise de l'inadéquation permanente entre le fonctionnement prescrit et le fonctionnement réalisé (Joras, 1996), contribue également à la qualité du contrôle interne. Le système de management consiste en l'explication d'un écart entre le présent et le souhaitable, le choix d'un mode d'action approprié pour réduire cet écart, la mise en oeuvre et le contrôle des mesures correctrices décidées Morin (1996). L'étude montre que le rôle des managers dans la qualité du contrôle interne est conséquent, puisqu'ils assurent la convergence, de tous les instants, entre le fonctionnement réel et le fonctionnement désiré, entre le normatif et la réalité observée.

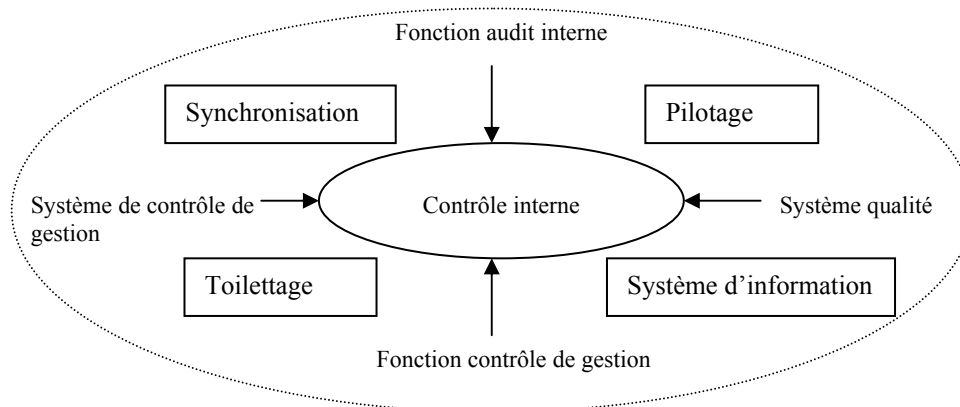
La contribution de la fonction contrôle de gestion et du système de management au contrôle interne que révèle l'étude, s'explique plus fondamentalement par leur rattachement commun au modèle cybernétique. Ce modèle permet une description formelle des processus de contrôle dans une perspective de régulation globale (Lebraty et Teller, 1994). Morin (1996) montre que, sur bien des points, le cycle de base du management correspond à la boucle cybernétique dans le cas de l'action collective finalisée. Burlaud et Simon (1997) expliquent que le modèle cybernétique est sous-jacent au modèle du contrôle de gestion. Celui-ci procède par ajustements successifs selon une démarche en boucles, consistant à faire des prévisions, à comparer ces prévisions aux réalisations, puis à prendre des mesures correctrices pour ajuster l'action aux objectifs.

4.3.2 L'animation de la fonction contrôle interne

L'analyse rétrospective de l'étude de terrain, à l'aune des termes de la LSF, indique que la normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation devrait conduire à une synchronisation, un pilotage, un toilettage, et un système d'information adapté au contrôle interne. Savall et Zardet (1987, 2003) montrent en effet, à partir des résultats de leurs recherches-interventions, que les causes racines du management d'une fonction dépendent de la qualité de synchronisation, de toilettage, et de pilotage de la fonction, et de la qualité du système d'information qui lui est dédié. Il s'agit de faire évoluer le management traditionnel du contrôle interne, ponctuel et subi, pour l'animer comme une fonction à part entière, et le rendre permanent et actif (voir schéma 3). L'application de la loi et de ses hypothèses semble nécessiter une permanence dans le management du contrôle interne, pour adapter rapidement ses dispositifs et ses outils en cas de détection de faiblesses. Cette permanence demande une permanence de dispositifs de synchronisation, de toilettage et de pilotage. La normalisation de l'évaluation du contrôle interne et de sa documentation devrait conduire également à la mise

en place d'un système d'information approprié à la revue permanente du contrôle interne, à sa traçabilité et à sa documentation.

Schéma 3 : L'animation de la fonction contrôle interne



Si elle est confirmée, cette évolution du management du contrôle interne, d'un état et d'un processus ponctuel et dépendant, vers une fonction, pourrait marquer une rupture avec le management traditionnel du contrôle interne, tel que le décrit par exemple Renard (2002). Il s'agit d'un changement organisationnel majeur. En tant que tel, il implique des adaptations environnementales, des réaménagements des relations contractuelles entre les agents, une reconfiguration des valeurs, et des modes d'action différents (Autissier, 2001).

Conclusion

Ce travail de recherche s'inscrit comme une contribution à la réflexion sur les conséquences organisationnelles de la Loi de Sécurité Financière du 1^{er} août 2003. Il a mobilisé un cadre théorique, et il a exploité de façon rétrospective une étude de terrain, ayant permis d'observer l'organisation du contrôle interne de 7 entreprises sur plusieurs années. L'étude de la littérature montre, d'une part, que le lien entre la qualité du contrôle interne et la fiabilité des informations comptables et financières, est contingent. D'autre part, elle montre que l'information comptable et financière, même fiable et transparente, n'éclaire qu'une partie de la performance, et laisse dans l'ombre les potentialités de l'entreprise. L'étude montre également que les référentiels existent pour normaliser très prochainement le contrôle interne, son évaluation et sa documentation, à la fois dans le cadre de missions d'audit externe et interne. L'étude souligne donc que l'application de la LSF ne devrait pas poser de problématiques informationnelles aux entreprises. Les résultats de l'étude de terrain permettent d'esquisser les conséquences organisationnelles prévisibles de l'application de la LSF. L'application de cette loi devrait conduire les entreprises à animer le contrôle interne

comme une fonction. La normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation devrait demander un management plus permanent et actif, et non plus ponctuel et subi, du contrôle interne. Celui-ci pourrait impliquer la mise en place de dispositifs, d'outils et de méthodes de synchronisation, de toilettage, de pilotage et un système d'information adapté, pour évaluer en continue le contrôle interne, l'adapter et le documenter. Si ces hypothèses sont confirmées, il s'agirait d'un changement organisationnel important avec le management traditionnel du contrôle interne. L'étude de terrain a montré, en effet, que traditionnellement le contrôle interne n'est pas une fonction, mais un état et un processus, dilué dans les fonctions contrôle de gestion et audit interne, et dans les systèmes de management et qualité de l'entreprise. Ces résultats pondèrent les hypothèses qui sous-tendent la LSF et exposent les conséquences organisationnelles prévisibles de son application, en sorte de ne pas les négliger. Ils devront être confirmés par des observations de terrain portant sur la mise en œuvre de la LSF dans les entreprises.

Bibliographie

Autissier D. (2001), « Nature des changements produits par une mission d'audit interne », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 7, Vol 2, pp. 87-103.

Avenier M.J. (2004), « Transformer l'expérience en savoirs actionnables légitimés en sciences de gestion considérées comme des sciences de conception », *actes de la Conférence de la Division Méthode de Recherche de l'Academy Of Management (USA), Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives*, Lyon, pp. 801-822.

Bénédict G. et Kéravel R. (1990), *Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit*, Editions Comptables Malesherbes, 95 p.

Beninger JR. (1986), *The Control Revolution*, Cambridge, MA, Harvard University Press.

Bouquin H.(1997), *Comptabilité de Gestion*, Editions Sirey, 2ème édition.

Bucki J. et Pesqueux Y. (1995), « Modéliser la complexité : les relations entre information, finalité et modèle de l'organisation » in « Modèles comptables et modèles d'organisation », *Actes du 16ème Congrès de l'AFC*, vol 1, pp. 315 à 334.

Burlaud A. et Simon C. (1997), *Le contrôle de gestion*, La Découverte.

Caby J. et Hirigoyen G. (1997), *La création de valeur de l'entreprise*, Economica.

Cappelletti L. (1998), « L'ingénierie d'audit d'activité d'une entreprise : la production d'intelligence socio-économique », *Thèse pour le doctorat de sciences de gestion*, Université Lumière Lyon 2, 1998.

Cappelletti L. (2003), « L'intelligence socio-économique du processus de création de valeur : concepts et cas d'évaluation », *Colloque ESC Amiens Picardie*, retenue pour publication dans la revue *Observer pour agir*.

Cappelletti L. (2004), « Méthodologie de recherche qualitative fondée sur une expérience professionnelle : cas d'une recherche en audit et contrôle de gestion », *actes de la Conférence de la Division Méthode de Recherche*

de l'Academy Of Management (USA), *Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives*, Lyon, pp.1315-1337.

Cappelletti L. et Khouatra D. (2002), « La mesure de la création de valeur organisationnelle : le cas d'une entreprise du secteur de la gestion de patrimoine », *actes du colloque de l'AFC*, 23 p.

Chalayer S. (1995), « La manipulation des variables comptables à des fins de lissage des résultats », in AFC, « Modèles comptables et modèles d'organisation », *Actes du 16ème Congrès de l'AFC*, Volume 2., pp 1208-1222.

Claveranne JP., Larrasquet JM., Jayaratna N. (sous la direction de) (1996), *Projectique, à la recherche du sens perdu*, préface d'Alain d'Iribarne, postface de Joël de Rosnay, Economica.

Colasse B. (2002), *Comptabilité générale*, Paris, Economica, (7ème édition).

Colatrella T. (2003), « Loi de Sécurité Financière : les enjeux de l'évaluation du contrôle interne », *Lettre d'information technique KPMG*, n°3, pp.6-9.

Coopers & Lybrand (1994), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, en collaboration avec l'IFACI, Les Editions d'organisation.

Dupuy Y. (1995), « L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable », *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher.

Fincham R. et Roslender R. (2003), « Intellectual capital accounting as management fashion : a review and critique », *European Accounting Review*, 12 :4, pp.781-795.

Gensse P. (1995), « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe », *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher.

Gummesson E. (2000), *Qualitative Methods in Management Research*, Forward by John Van Maanen, Second Edition, Sage Publications, Thousand Oaks, London, New Dehli.

Grand B. et Verdalle B. (2002), *Audit comptable et financier*, Economica.

Joras M. (1996), *Les fondamentaux de l'audit*, Edition Préventique, Collection synthèse.

Lebraty J. et Teller R. (1994), *Diagnostic global d'entreprise, aspects comptables et financiers*, Editions Liaison..

Lemant O. (1989), *La conduite d'une mission d'audit interne*, IFACI.

Mikol M. (1991), « Principes généraux du contrôle interne », *Revue Française de Comptabilité*, janvier 1991.

Moeller RR. (2004), *Sarbanes-Oxley and the new internal auditing rules*, IAA Editions.

Morin P. (1997), *L'Art du Manager, de Babylone à l'Internet*, Les Editions d'Organisation.

Pesqueux Y. (1990), « La comptabilité et les problèmes méthodologiques de sa prétention à être une science », *Economies et Sociétés*, Série Sciences de Gestion, n°16, novembre 1990.

Piaget J. (1975), *L'équilibration des structures cognitives, problème central du développement*, Presses Universitaires de France.

Pigé B. (2001), *Audit et Contrôle interne*, Editions Management et Société, 2^{ème} édition.

Plane JM (2000), *Méthodes de recherche-intervention en management*, Préface de R. Pérez, L'Harmattan.

Rashad Abdel-Khalik (2003), « Self-sorting, incentive compensation and human-capital assets », *European Accounting Review*, 12 :4, pp.661-697.

Renard J., *Théorie et pratique de l'audit interne*, Préface de Gallois L., Les Editions d'organisation, 4^{ème} édition..

Savall H. et Zardet V. (1995), *L'Ingénierie stratégique du roseau, souple et enracinée*, préface de Serge Pasquier, Economica, 1995.

Savall H. et Zardet V. (2003), *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, préface de Lanselle MA., avant-propos de Doublet JM., Economica, 1^{ère} édition 1987, 4^{ème} édition 2003.

Savall H. et Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique. Observer l'objet complexe*, préface du Pr David Boje (Etats-Unis), Economica.

Savall H. (1979), *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, préface de Perroux F., Dunod, 1979, 2^{ème} édition 1981.

Savall H. (1975), *Enrichir le travail humain, l'évaluation économique*, thèse Université Paris IX Dauphine, 1974, publiée avec préfaces de Delors J. et Bienaymé A., Dunod, 1^{ère} édition 1975, 2^{ème} édition 1979, 3^{ème} édition, Economica, 1989.

Stolowy H. (2000), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la Direction de B. Colasse, Economica, pp. 157-178.

The Institute of Internal Auditors (1989), *Codifications of standards for the professional practice of internal Auditing*, Altamonte Springs, FL, IIA.

The Institute of Internal Auditors (1991), *Systems Auditability and Control (SAC Report)*, Altamonte, Springs, FL, IIA Research Foundation.

Yin R. (1984), *Case Study Research, Design and Methods*, Sage publications.

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, préface de Jacques Rojot, Economica.