

Instrumentation de gestion et efficacité et efficience des activités

Management instrumentation and effectiveness and efficiency of the activities

FOUZI Loubna

Titulaire du Diplôme National d'expert-comptable

Doctorante ès Sciences de Gestion (3^{ème} année)

FSJES – Université Mohamed V Agdal

FOUZI. L. (2019) « Instrumentation de gestion et efficacité et efficience des activités », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro12 : Spécial JIREF & CCA / Volume 4 : numéro 4 » pp : 251 - 271

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3683626>

Résumé

Compte tenu de la multitude de risques auxquelles sont confrontées les organisations, le dispositif de contrôle interne est un élément clé de bonne gouvernance, permettant de maîtriser et de piloter l'activité des organisations dans le sens de l'efficacité et de l'efficience. A cet égard, les instruments de gestion, qui sont à la fois un vecteur de prescription et de pilotage, et un vecteur de changement et d'apprentissage organisationnel, constituent un socle pour un contrôle interne performant.

Aujourd'hui la conduite des organisations, qu'elles soient publiques ou privées, nécessite des instruments de gestion plus ou moins complexes [Berry, 2007] et de plus en plus informatisés. Les outils de gestion conçus dans le cadre du dispositif de contrôle interne, lorsqu'ils sont contingents c'est-à-dire adaptés au contexte et à l'environnement interne et externe, participent de manière favorable à l'amélioration de l'efficacité des activités, à travers les schèmes d'action qu'ils conduisent « les acteurs à construire et mettre en œuvre » [Lorino, 2002]. Les instruments de gestion, tels que le manuel de procédures ou le système d'information intégré, fonctionnent ainsi, « comme un script qui scénarise l'action d'un ensemble d'individus de l'organisation en vue d'une plus grande performance » [Detchessahar et Journe, 2007].

Mots clés : Instruments de gestion, efficacité, efficience, performance, pilotage, contrôle interne

Abstract

Given the multitude of risks faced by organizations, the internal control system is a key element of good governance, enabling to control and steer the activities of organizations in the sense of efficiency and effectiveness. In this regard, management instruments, which are both a vector of prescription and monitoring, and a vector of change and organizational learning, constitute the foundation for effective internal control.

Today, the conduct of organizations, whether public or private, requires more or less complex management instruments [Berry, 2007] and more and more computerized. Management tools designed within the framework of the internal control system, when they are contingent, that is to say adapted to the context and the internal and external environment, participate favorably in the improvement of the efficiency of the activities, through the patterns of action that they lead « the actors to build and implement » [Lorino, 2002]. Management instruments, such as the procedures manual or the integrated information system, therefore operate « like a script that guides the action of a set of individuals in the organization, for the purpose of better performance » [Detchessahar et Journe, 2007].

Keywords : management instruments, effectiveness, efficiency, performance, monitoring, internal control

Introduction

Compte-tenu de la multitude de risques auxquelles sont confrontées les organisations, le dispositif de contrôle interne est un élément clé de bonne gouvernance, permettant de maîtriser et d'orienter les activités des organisations dans le sens de l'efficacité et de l'efficience.

Les systèmes de contrôle interne se sont d'abord développés pour réduire au minimum « les probabilités de fraudes, de détournements, d'erreurs, plus généralement les risques auxquels sont confrontées les organisations de par le comportement, volontaire ou involontaire, de leur personnel » [Gilbert, 2002]. Mais, vu la nécessité du pilotage et de la maîtrise des activités, **le périmètre du contrôle interne** s'est complété et enrichi avec le temps, et son champ d'influence **s'est élargi pour inclure le contrôle de la performance.**

Ce dernier aspect apparaît clairement au niveau de la définition du contrôle interne, communément admise à quelques variantes près par la majorité des auteurs, à savoir celle du Coso 1 : « Le contrôle interne est 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 d'objectifs**, entrant dans les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur » [Coso 1, 1992] ».

Le dispositif de contrôle interne est constitué d'un ensemble de mesures (politique, organisation, **outils**, moyens humains, actions opérationnelles) permettant d'assurer un niveau de contrôle suffisant compte-tenu des objectifs de l'organisation [Dufour et Lazrag, 2015]. A cet égard, **cet article entend démontrer que l'efficacité organisationnelle repose « désormais sur des outils de gestion »** [Tran, 2009]. Pour ce faire, nous identifierons dans un premier temps, plusieurs rôles attribués de manière simultanée ou successive par la littérature aux outils de gestion, qui permettent d'illustrer le lien entre les instruments de gestion, et l'efficacité et l'efficience des activités. Puis, nous proposerons dans une seconde partie, des aspects à prendre en compte pour que l'instrumentation de gestion joue pleinement son rôle dans la fiabilisation du dispositif de contrôle interne.

1. Les effets de la mise en place des instruments de gestion sur l'efficacité et l'efficience des activités

Les organisations modernes sont caractérisées par la multiplication des instruments de gestion [Moison, 1997]. Cette tendance qui a commencé au début du siècle dernier avec les grandes entreprises tayloriennes [Chandler, 1977], s'est accentuée au cours des dernières décennies avec le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC).

La problématique de la prolifération des outils de gestion et de ses implications organisationnelles s'inscrit dans le cadre d'une longue tradition de recherche. La littérature en gestion a ainsi relevé plusieurs rôles assurés de manière simultanée ou successive, par les instruments de gestion, qui permettent de faire **le lien entre les instruments de gestion, et l'efficacité et l'efficience des activités.**

1.1 Les instruments de gestion, vecteur de rationalisation et de conformation

Pour l'école du management scientifique, l'instrument de gestion est un vecteur de rationalisation au niveau de l'organisation, qui puise sa pertinence dans sa conformité au monde réel. Les instruments de gestion conçus de manière scientifique, tels que les « standards » [Taylor, 1911], permettent d'objectiver l'activité, d'imposer des schémas d'actions et d'améliorer l'efficacité du travail et la productivité. L'outil de gestion s'inscrit donc, dans une logique de **conformation et de prescription des comportements.**

En 1947, Herber Simon remet en en cause l'hypothèse de rationalité réelle, à travers sa théorie de la rationalité limitée (« bounded rationality »)¹. Il soutient que les agents ne peuvent pas prendre des décisions optimales, car ils sont limités par leurs capacités cognitives et leur tendance à se contenter de solutions satisfaisantes, mais également par des contraintes externes telles que les données disponibles et le temps imparti. Dans la perspective cognitiviste, l'usage des instruments de gestion réduit la problématique de la rationalité limitée, et contribue à d'avantage de rationalité dans les organisations, comme c'est le cas par

¹ « It is impossible for the behavior of a single, isolated individual to reach any high degree of rationality. The number of alternatives he must explore so great, the information he would need to evaluate them so vast, that even an approximation to objective rationality is hard to conceive »

exemple des programmes informatiques². L'instrument de gestion est vu comme un artefact, c'est-à-dire un « objet artificiel », qui « imite le réel parce que son système externe a la même apparence : par son adaptation dans des domaines comparables de leurs activités externes par rapport aux mêmes buts ».

McKinlay, Starkey et al. (1997) estiment que les techniques d'observation, de mesure et d'évaluation de la performance du secteur privé moderne modifient le rapport des employés à leur travail et les incitent à travailler plus durement pour le même salaire. Elles permettent même de neutraliser les tensions entre les managers et les salariés, les personnes intégrant d'eux-mêmes les objectifs de l'entreprise : « the enemy is no longer the managers' expectations. The company is integrated into the self » [Deetz, 2017].

Dans la théorie de l'acteur réseau, les objets tels que les instruments de gestion, sont perçus comme des "actants" qui interagissent avec les acteurs humains : « ils coordonnent les actions ; ils agissent ou font agir les autres » [Callon et al, 2007 ; cité par Chiapello et Gilbert, 2013]. Latour (1987) estime qu'il faut analyser les alliances et le résultat de leur interaction, au-delà des frontières entre éléments humains et non humains³. Les mises en relation sont rendues possibles par le processus de « traduction », qui est « le mécanisme par lequel par lequel un monde social et naturel se met progressivement en forme et se stabilise pour aboutir, si elle réussit, à une situation dans laquelle certaines entités arrachent à d'autres, qu'elles mettent en forme, des aveux qui demeurent vrais aussi longtemps qu'ils demeurent incontestés ». La traduction englobe quatre phases qui dans la réalité peuvent se chevaucher : la problématisation (« comment se rendre indispensable », l'intéressement (« comment sceller les alliances »), l'enrôlement (« comment définir et coordonner les rôles ») et « la mobilisation des alliés » [Callon, 1986].

² « Logic theorist » réalisé en 1956 par Newell, Shaw et Simon est considéré comme le premier programme d'intelligence artificielle de l'histoire comme cela est mentionné par POMIAN Joanna dans son article « Aux origines de l'Intelligence Artificielle : H. A. Simon en père fondateur, dans Quaderni, n°1 Volume 1 Numéro 1, Printemps 1987 consacré à la « Genèse de l'intelligence artificielle ».

³ « We always feel it is important to decide on the nature of the alliances: are the elements human or non-human? Are they technical or scientific? Are they objective or subjective? Whereas the only question that really matters is the following: is new association weaker than that one? »

L'analyse des instruments de gestion à la lumière de la théorie acteur-réseau est intéressante à plus d'un titre. Elle permet tout d'abord de comprendre comment l'outil de gestion lors de sa création, puis de son évolution ultérieure, est la résultante de processus de traductions successifs. Les actants non humains et les acteurs humains tissent des liens, et constituent de manière collective des réseaux dynamiques qui permettent la communication, l'innovation et la création de la connaissance.

1.2 Rôle structurant des instruments de gestion dans l'organisation

Pour Berry (1983), les instruments de gestion permettent de normaliser, de formaliser et de clarifier les rôles de chacun et surtout de contrôler. **Ils structurent le comportement des agents**, ils « jouent ... un rôle crucial dans la marche d'une organisation en imposant aux actions des hommes des lois parfois aussi inflexibles que les machines techniques ».

Berry considère que les outils de gestion jouent plusieurs rôles : « **réduction de la complexité, mise en place d'automatismes de décision, division de la vigilance, régulation des rapports sociaux et maintien de la cohérence** » [Berry 1983].

- ✓ En premier lieu, les individus utilisent des instruments de gestion pour remédier à leurs capacités d'analyse limitées, lorsqu'ils sont confrontés à des situations complexes à gérer dans de courts délais. Toutefois, la simplification de la réalité est une arme à double tranchant, elle facilite la prise de décision, mais elle peut nuire à l'efficacité de l'organisation en occultant une partie des phénomènes et des interactions analysés.
- ✓ Les outils de gestion conduisent aussi à des automatismes de décision et de comportement, mais la mécanisation des processus à outrance peut occasionner une rigidification du fonctionnement et un manque de réactivité.
- ✓ En outre, compte-tenu de la division des rôles dans l'organisation, chaque observateur va avoir ses outils propres et va privilégier des critères déterminés, ce qui peut nuire à la cohérence d'ensemble.
- ✓ Enfin, les instruments de gestion imposent des arbitrages aux forces sociales en présence. En plus de leur valeur technique officiellement admise, ils revêtent également une valeur institutionnelle et un rôle politique. Se pose toutefois la problématique de « la rationalité partielle » ; lorsque les choix en matière d'outils de gestion sont effectués de manière arbitraire, ils peuvent occasionner des tensions dans l'organisation.

Selon Moisdon (1997) et David (1998), les instruments de gestion ont quatre rôles principaux qui structurent l'organisation :

- ✓ **un rôle de conformation**, c'est-à-dire de normalisation des comportements par rapport à un optimum défini au niveau de l'outil de gestion ;
- ✓ **un rôle d'investigation**, la représentation formalisée permettant de détecter les dysfonctionnements organisationnels et ouvrant la voie aux acteurs d'imaginer des axes d'amélioration possibles et de « nouveaux schémas d'évolution » [David, 1998] ;
- ✓ **un rôle de pilotage de la mutation**, en jouant le rôle de support de suivi de l'activité, et d'accompagnement des transformations planifiées et de mise en œuvre au niveau de l'organisation ;
- ✓ **un rôle d'exploration du nouveau**, les outils de gestion n'instaurant pas une situation figée, et permettant par la remise en question de transformer « les règles organisationnelles » et « les savoirs techniques » existants [David, 1998].

1.3 Les instruments de gestion, vecteurs d'apprentissage organisationnel et de changement

Bourguignon et Jenkins (2004) et Chalayer Rouchon et al. (2006) adhèrent à la notion de « cohérence instrumentale » qui s'appuie sur l'hypothèse de « déterminisme technique ». **Ils considèrent que les systèmes de gestion façonnent et influencent le comportement humain.** Pour eux, tout changement, comme l'introduction d'un nouvel instrument de gestion repose sur l'idée que la cohérence apportée est bénéfique à l'organisation et permet d'améliorer la performance [Bourguignon et Jenkins, 2004]. En effet, les outils de gestion permettent de mobiliser les acteurs internes de l'organisation dans « un sens favorable à des stratégies spécifiques », [Chalayer Rouchon et al., 2006], et donc vers de nouveaux comportements induits qui sont eux même en cohérence avec la stratégie [Bourguignon et Jenkins, 2004]. Bourguignon et Jenkins (2004) ont ainsi donné l'exemple de la « Balanced Scorecard » qui en mesurant la satisfaction client, donne à la relation au client une place centrale dans l'entreprise, et focalise l'attention de tous les acteurs de l'organisation sur cet aspect important de la performance.

L'appropriation de l'instrument de gestion est un long processus qui commence avant son utilisation et se poursuit jusqu'à l'instauration des routines organisationnelles d'utilisation [Devaujany, 2005]. Lors de la phase de la conception technique de l'instrument, les

connaissances collectives sont mobilisées. Par la suite, « les savoirs, en partie théoriques, détenus par les prescripteurs à l'origine du processus, (...) s'éprouvent (...) au contact des destinataires de l'expertise ; c'est au cours de ces échanges réciproques qu'ils se contextualisent et prennent un sens concret pour les opérationnels » [Aggeri et Hatchuel, 1997].

Le processus d'appropriation de l'instrument de gestion donne lieu à « une relation dialectique entre contrainte et habilitation ». La dynamique qui en découle permet de faire de l'outil « un support d'apprentissage, un vecteur de réflexivité, et/ou de transformation identitaire » [Grimand, 2016]. L'appropriation des instruments de gestion, à travers les réflexions, les questionnements et les discussions qu'elle suscite, est de ce fait un vecteur de nouvelles pratiques et de nouvelles idées dans l'organisation. Les outils de gestion « permettent (...) aux acteurs d'explorer les relations qui les unissent, de mettre à l'épreuve la pertinence de leurs savoirs, de partager l'interprétation des situations qui les engagent » [Grimand, 2006].

Selon Nelson et Winter, la routinisation de l'activité dans une organisation constitue la forme de stockage la plus importante de la connaissance opérationnelle de l'organisation⁴ [Nelson et Winter, 1982], sachant que les routines relèvent à la fois de la pensée des personnes impliquées et de l'instrumentation objective mise en place par l'organisation. Ils rejettent l'hypothèse du caractère statique des routines, contraire à l'apprentissage organisationnel. Ils considèrent les routines comme des phénomènes dynamiques ayant des aspects ostensifs ("ostensive" aspects) et performatifs ("performative" aspects). Etant donné que les routines organisationnelles impliquent des personnes capables d'apprendre de leurs expériences, elles occasionnent inévitablement l'apprentissage et produisent de nouvelles actions et/ou de nouveaux modèles d'actions⁵ [Pentland et Feldman, 2008]. Par conséquent, les outils de gestion bien que s'inscrivant généralement dans les routines organisationnelles, ouvrent un champ d'opportunité et contribuent à l'apprentissage organisationnel. Ils permettent en effet

⁴ « We propose that the routinization of activity in an organization constitutes the most important form of storage of the organization's specific operational knowledge »

⁵ « Any organizational routine that involves people, who are capable of learning from experience, is at least partially a "live" routine. The key distinguishing factor, following Dewey, is that the experience of the participants naturally and inevitably gives rise to learning. In our terms, live routines are generative: enacting them naturally and inevitably gives rise to new actions (performances) and sometimes new patterns of action »

d'examiner les modèles d'actions réels et pas seulement les modèles proposés ou imaginés lors de la conception des processus [Pentland et Feldman, 2008]⁶.

Bien que les outils imposent des contraintes, Moisdon et David ont remis en question l'hypothèse « d'une stabilisation du fonctionnement par l'instrumentation » [Moisdon, 1997]. Etant donné que les outils de gestion sont « à la fois des artefacts et des moyens d'agir », il existe un lien fondamental entre le changement organisationnel et les instruments de gestion. Les outils de gestion entraînent le changement, et « le changement est générateur d'outils ». Ils sont donc « **sources** », « **supports** » ou encore « **conséquences de changement** » [David, 1998].

Pour rendre compte de l'apprentissage organisationnel, Lorino et Rabardel considèrent que les instruments de gestion ont une double nature. Ils sont à la fois **artefact** c'est-à-dire des objets artificiels qui « résultent d'un processus d'élaboration à caractère social et qui intègrent des connaissances » [Rabardel 1995], et un **schème d'utilisation** à savoir un sujet permettant d'organiser l'activité, sachant que ces deux dimensions sont associées l'une à l'autre, et sont également dans une relation d'indépendance relative [Lorino, 2002].

Les instruments de gestion facilitent le processus d'apprentissage des organisations (le manuel de procédures par exemple). Ils ont une « fonction sémiotique », qui « permet de mobiliser des schèmes interprétatifs et tout un répertoire d'expériences propres de chaque acteur » [Lorino, 2002]. L'outil de gestion appuie le sujet dans son activité cognitive « en apportant l'information utile à l'action et en guidant le déroulement des séquences opératoires » [Rabardel, 1995].

Pour Moisdon (2005) la contribution des instruments de gestion à l'apprentissage porte sur les trois niveaux organisationnels :

- Niveau stratégique ou de de pilotage des transformations : l'outil permet aux acteurs de l'organisation de se repérer sur l'état d'avancement des projets d'évolution et de transformation et sert ainsi de base à « **une reconfiguration des modalités de l'action collective** » ;

⁶ « These tools allow us to examine actual patterns of action that emerge from the living routines, not just the proposed or idealized patterns reflected in the process design »

- Niveau organisationnel : le processus de mise en place d'un instrument de gestion est l'occasion de mieux comprendre « **les déterminants essentiels de l'organisation en place** » et de remise en question à partir de la confrontation de l'organisation avec ce nouvel outil (qui est soit absorbé par celle-ci, soit écarté, soit transformé avec l'usage) ;
- Niveau des opérations productives : l'outil ouvre de **nouvelles perspectives aux utilisateurs**, il permet d'envisager de nouvelles méthodes de travail et de production.

2. Comment s'assurer que l'instrumentation de gestion contribue réellement à l'amélioration du dispositif de contrôle interne ?

Comme nous avons pu le démontrer, la plupart des auteurs s'accordent sur l'hypothèse de la contribution des instruments de gestion à l'efficacité des organisations. Mais la prise en compte de théorie de la contingence suppose que les instruments de gestion soient adaptés aux caractéristiques de l'environnement interne et externe. Pour cela, nous avons identifié trois aspects, qui à notre sens, doivent être pris en compte lors de la mise en place de l'instrumentation de gestion dans une organisation qu'elle soit publique ou privée :

- La nécessaire formalisation des instruments de gestion ;
- La pertinence et la cohérence d'ensemble de l'instrumentation de gestion ;
- L'existence de deux outils indispensables pour la fiabilisation du contrôle interne, qui sont le manuel de procédures et le système d'information.

2.1 La formalisation, élément déterminant de l'instrument de gestion

L'aspect de la « **formalisation** » est un élément essentiel et la condition sine qua non de l'existence même de l'instrument de gestion, qui est d'ailleurs défini comme étant « un ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de **façon formelle** un certain nombre de variables issues de l'organisation (.....), et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion, que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler » [Moisdon, 1997].

Pour Hatchuel et Weil (1992), l'outil de gestion doit reposer sur trois éléments en interaction :

- **un substrat technique**, à savoir l'abstraction et les éléments concrets qui permettent à l'outil de fonctionner ;
- **une philosophie gestionnaire**, c'est-à-dire le projet d'entreprise et le sens donné à l'efficacité qui sont à l'origine du développement de l'outil ;

- **une vision simplifiée des relations organisationnelles**, c'est-à-dire le modèle de travail voulu, ainsi que les acteurs impliqués dans la conception et l'utilisation de l'outil.

Hatchuel et Weil (1993) ont illustré ce **modèle d'analyse de l'instrument de gestion** avec le cas d'un système-expert (sorte de système d'information métier) comme suit :

- **un substrat technique** : le support de l'outil à savoir les logiciels informatiques et le langage de programmation ;
- **une philosophie gestionnaire** : la volonté d'automatiser le savoir des experts, pour faciliter son utilisation par l'entreprise ;
- **une vision simplifiée des relations organisationnelles** : les sujets concernés par le projet à savoir l'expert, l'ingénieur en développement informatique et l'utilisateur final (qui peut être l'expert).

L'instrument de gestion est « un artefact », il n'existe pas en tant que tel de manière naturelle, c'est **un phénomène artificiel** qui résulte de l'intelligence et de la pensée humaine, et de son **savoir-faire technique et technologique**. Il apporte de la rationalité et de l'objectivité dans l'organisation, élargit les capacités cognitives humaines, mais comporte toujours une part de subjectivité et ne peut être totalement fidèle à la réalité. Il impose des contraintes, mais ouvre également le champ des opportunités en permettant aux individus d'avoir une réflexion réflexive sur leurs pratiques. Lorino (2002) pour sa part, souligne **la nature pragmatique de l'outil de gestion** qui « ne peut être évalué que par **ses effets pratiques** : par la "**performance**" (efficacité opératoire, efficience économique...) des schèmes d'action qu'il conduit les acteurs à construire et mettre en œuvre ». Quant à Detchessahar et Journe (2007), ils estiment que « l'outil de gestion fonctionne comme un script qui scénarise l'action d'un ensemble d'individus de l'organisation en vue d'une plus grande performance ».

2.2 Pertinence et cohérence d'ensemble de l'instrumentation de gestion :

La grande majorité des instruments de gestion trouve son origine dans l'environnement externe dans lequel évoluent les organismes. Les parties prenantes que sont l'Etat, les centres de recherche des universités, les organismes professionnels, les cabinets de conseil, les développeurs informatiques, les organismes de certification, etc., élaborent en effet en permanence de nouveaux objets de gestion [De Vaujany, 2006]. Néanmoins, les outils de gestion ne sont généralement pas utilisés en tant que tel en l'état, et nécessitent un effort plus

ou moins important **d'adaptation aux caractéristiques de l'organisation** pour jouer pleinement le rôle dans l'amélioration de la performance organisationnelle. Par ailleurs, il ne convient pas de réduire la recherche de l'efficacité et l'efficience des activités à des outils adéquats [Grefte, 1999], **l'interaction entre les acteurs et les outils** est déterminante pour l'atteinte des objectifs organisationnels.

Par conséquent, l'organisation est appelée à prendre en compte certains risques qui peuvent empêcher les instruments de gestion de produire les effets escomptés, notamment :

- Une simple juxtaposition d'outils peut engendrer des problèmes incessants de **compatibilité** [Moisdon, 1997] et d'asymétrie d'information, les instruments de gestion doivent donc s'intégrer dans un dispositif de gestion cohérent pour que le fonctionnement global ne soit pas problématique ;
- Face à des situations difficiles, les organisations peuvent mettre en place des outils de plus compliqués, croyant qu'il existe un lien entre complication et sophistication des outils [Duff, 2009] ;
- Les outils de gestion constituent « une représentation simplifiée, même imparfaite, de la situation à laquelle sont confrontés les acteurs qui sont censés l'utiliser ou le subir » [Moisdon, 1997]. En utilisant le même outil, les acteurs partagent une vision identique de la situation, simplifiée par le prisme de l'outil. **Le niveau de simplification et de synthèse choisi doit donc être suffisamment pertinent**, c'est à dire prenant en compte l'ensemble des aspects clés, et en adéquation avec la réalité stratégique, pour permettre de résoudre les problèmes auxquels est confronté l'établissement et ne pas produire l'effet inverse ;
- Les instruments de gestion choisis doivent être "structurants", mais **ne doivent pas rigidifier le fonctionnement de l'organisme** et créer des lourdeurs administratives, pour ne pas aller à l'encontre des besoins de souplesse et de flexibilité recherchés [Moisdon, 2005] ;
- Compte-tenu des liens entre structure et stratégie, les anciennes structures quand elles sont trop profondément ancrées peuvent empêcher l'organisation d'appliquer la nouvelle stratégie et d'utiliser correctement les outils de gestion [Duff, 2009] ;

- Les outils de gestion ne doivent pas être simplement importés dans l'organisation, ils doivent être adaptés à ses spécificités pour jouer pleinement leur rôle de catalyseur et de levier du changement [Martineau, 2009] ;
- Les instruments de gestion peuvent être mal compris ou mal acceptés par les agents, leur application nécessite en effet parfois de changer profondément les comportements et les mentalités [Cohen, 2012] à travers des actions de **sensibilisation** et une politique de **gestion du changement** ;
- Il est possible que les instruments de gestion ne soient pas correctement utilisés [Duff, 2009], et ceci même quand certains d'entre eux sont normés et soumis à un référentiel, d'où l'importance « du processus de conception et d'apprentissage collectif qui accompagne la naissance technique de l'outil » [Moisdon, 1997] ;
- Les outils de vérification de la gestion sont essentiels et donnent de la cohérence aux actions collectives, mais il faut que les indicateurs et les méthodes d'évaluation utilisés soient pertinents pour qu'ils ne soient pas contreproductifs et ne poussent pas les acteurs chargés du pilotage vers des comportements et des interprétations problématiques, allant à l'encontre de « la raison d'être de ces actions et les valeurs qui les sous-tendent » [Bartoli et al, 2011] ;
- Les modalités de calcul des indicateurs doivent être définies au préalable, et les procédés de traitement des données automatisés au maximum, pour éviter le fait que ne soient manipulées les informations de base pour mieux "rentre" dans les normes , afin d'avoir des résultats mensuels idéaux auprès des décideurs [Moisdon, 1997] ;
- Tout instrument est doté « d'un minimum de flexibilité interprétative », néanmoins l'organisation doit veiller à ce qu'il soit le plus clair et précis possible et ne soit pas susceptible d'une pluralité d'interprétations, et que son usage ne soit pas éloigné de ce qui avait été prévu initialement lors de sa conception [Grimand, 2016] ;
- Il ne suffit pas pour l'organisme de disposer de tableaux de bord et d'indicateurs, il faut que **le pilotage soit suivi de mécanismes d'analyse et d'ajustement** [Emery et Giauque, 2008] ;
- Etant donné que les liens entre entrants et objectifs ne sont pas toujours évidents, l'efficacité organisationnelle repose non seulement sur la mise en place d'une instrumentation de gestion adéquate, mais également sur les attitudes des acteurs et **une socialisation réussie des valeurs de performance** [Grefe, 1999] ;

- L'affichage des résultats de la mesure de la performance n'est pas suffisante en elle-même, elle doit être suivie de plans d'actions d'amélioration réalistes et concrets, qui nécessitent la mobilisation du personnel et un investissement important dans les ressources humaines, notamment en terme de formation.

2.3 Le manuel de procédures et le système d'information, outils nécessaires pour la fiabilisation du contrôle interne :

Le contrôle interne est avant tout un système d'organisation et un système d'information [Cappelletti, 2006]. De ce fait, parmi la multitude d'instruments de gestion existants, le manuel de procédures et le système d'information sont à privilégier pour la fiabilisation du contrôle interne. Un grand effort et un soin particulier doivent donc leur être apportés, et ce quel que soit le type d'établissement considéré.

2.3.1 Le manuel de procédures, référentiel pour la réalisation des activités

Les instruments de gestion sont des moyens permettant aux organisations d'atteindre les objectifs organisationnels, à la fois au sens strict (résultat, aboutissement) et au sens large (**processus internes menant au résultat**). Comme l'a indiqué Moisdon [2005, cité par Aggeri et Labatut 2014], l'outil de gestion est une technologie de gestion de nature « prescriptive : elle donne à voir et conforme une conduite ; elle la discipline, elle crée même l'acteur lui-même, lui assignant une place, définissant pour lui un système de valeurs par une spécification de performances, lui indiquant comment il doit se coordonner avec les autres ». Les instruments de gestion sont un moyen d'orientation, et de mobilisation individuelle et collective, dans une perspective d'amélioration de la performance organisationnelle, ce qui est tout particulièrement le cas du manuel de procédures.

Le manuel de procédures est en effet un vecteur de rationalisation et de conformation des comportements des acteurs. C'est un **référentiel interne** à usage commun pour tous les acteurs, dont le rôle est de donner une vision générale de l'organisation prise dans son ensemble, et de décrire de manière claire et précise les modalités de **coordination des activités** et de **réalisation** des opérations courantes. C'est également un vecteur d'apprentissage organisationnel et de mise en œuvre des changements. L'implémentation et l'utilisation d'une instrumentation de gestion comme le manuel de procédures, sont l'occasion pour les acteurs de mieux comprendre les opérations qui sont effectuées et de les améliorer

[Botton et al., 2012]. La mise par écrit « des modes opératoires accroît **la diffusion des savoir-faire**..... et ...a des effets organisateurs et dynamisant » sur les activités [Henry et Monkam-Daverat, 2001].

Un système informel non formalisé à travers un manuel de procédures, bien que pouvant reposer sur des arguments rationnels de gestion, fait encourir de manière permanente des risques à l'organisation [Tsapi, 2009]. La mise en place du manuel de procédures permet d'intégrer dans le fonctionnement de l'organisation **les obligations légales et réglementaires en vigueur**, ainsi que **tous les contrôles clés nécessaires à la maîtrise des risques**. Il est à noter que les organismes ayant atteint un certain niveau de maturité en matière de dispositif de contrôle interne, établissent également **une matrice des risques** couvrant les différents processus, afin que les principaux risques inhérents aux activités soient détectés et pris en charge à travers des contrôles automatiques et manuels intégrés au niveau du manuel de procédures.

C'est dans ce sens que la mise en place du manuel des procédures pour les aspects comptables et financiers, est prévue par la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants pour les entreprises ayant un chiffre affaires de plus de 10 millions de dirhams, mais aussi par les arrêtés portant organisation comptable et financière des établissements publics sous contrôle préalable établis par le Ministère chargé des finances dans le cadre de la loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes (cf. Modèle type d'arrêté portant organisation comptable et financière se trouvant sur le site du Ministère des finances).

« Dans son essence, le contrôle interne ne norme pas ; il s'assure que les normes (les standards) du produit (un bien ou un service) sont bien respectéesNéanmoins, pour aboutir au produit désiré, l'entreprise doit mettre en œuvre un processus ». De ce fait, il ne faut pas se limiter à une stricte application des modes opératoires décrits dans le manuel de procédures pour ne pas rigidifier le fonctionnement de l'organisation. Il est essentiel que le manuel de procédures s'inscrive dans une logique d'amélioration continue des processus et qu'**il soit régulièrement révisé compte-tenu des anomalies et des actions d'amélioration relevées** à la fois par les utilisateurs et par les auditeurs internes et externes au niveau des processus et des activités.

2.3.2 Le système d'information, support aux processus transactionnels, décisionnels et communicationnels

L'organisation, lieu de l'action collective, comprend des acteurs et des groupes d'acteurs, qui utilisent de l'information pour **manager, coordonner et contrôler les activités, et prendre des décisions**. L'émergence des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) a profondément modifié la structure et l'étendue des systèmes d'information. Le système d'information est ainsi aujourd'hui défini comme étant : « un ensemble de processus formels de saisie, de traitement, de stockage et de communication de l'information, **basés sur des outils technologiques**, qui fournissent un support aux processus transactionnels et décisionnels, ainsi qu'aux processus de communication actionnés par des acteurs organisationnels, individus ou groupes d'individus, dans une ou dans plusieurs organisations » [Andreu Ricart et Valor, 1992 ; cité par Kefi, 2010].

Les systèmes d'information informatisés, encore inexistant il y a quelques décennies, ont connu une rapide évolution. La première génération des systèmes d'information était composée d'applications cloisonnées. La seconde génération permettait la communication entre les applications via des interfaces. Mais la multiplication de logiciels non reliés posait un problème en matière de cohérence d'ensemble, de traçabilité et de sécurité informatiques [Löning et al. 2013]. **L'implantation des ERP (progiciels de gestion intégrée) constitue un fait majeur des vingt dernières années dans le domaine de la gestion** [Meyssonier et Pourtier, 2006]. L'ERP présente l'avantage d'éliminer les cloisonnements, en intégrant les processus de gestion dans un modèle global. Il permet la gestion de la complexité des différentes dimensions de l'organisation, tout en apportant une certaine stabilité en reliant les différents modules qui le composent à une base de données unique.

Les changements induits par l'ERP dans une organisation sont d'autant plus importants que son degré d'intégration et son niveau de couverture opérationnelle sont élevés [Meyssonier et Pourtier, 2006]. Les ERP, dont la mise en place nécessite parfois **une reconfiguration de l'ensemble des processus de gestion et de nouveaux arrangements organisationnels**, ont profondément **bouleversé les pratiques et les mécanismes de contrôle**. Leur cadre technique innovant a également impacté de manière favorable les modalités du contrôle de gestion, en permettant la production d'une variété de **nouveaux supports de suivi de la performance**. Néanmoins, pour que l'ERP soit évolutif malgré la lourdeur de son paramétrage, il doit être

conçu de telle sorte qu'il permette l'évolution ultérieure des données et des extractions possibles [Löning et al., 2013].

Au vu de ce qui précède, nous pouvons affirmer que les systèmes d'information ont de plus en plus **un rôle structurant** dans l'organisation. De part, leurs quatre fonctions principales que sont l'acquisition, le stockage, le traitement et la diffusion de l'information, les systèmes d'information sont présents au niveau des processus décisionnels, transactionnels et communicationnels des organisations :

- **Au niveau décisionnel**, ils fournissent l'information nécessaire pour affiner et accélérer la prise de décision (Exemple : Solutions de Business intelligence,) ;
- **Au niveau transactionnel**, ils permettent d'automatiser des tâches répétitives et facilitent le traitement des opérations (Exemple : ERP (progiciel de gestion intégrée), EDI (échange de données informatisées), ...) ;
- **Au niveau communicationnel**, ils facilitent la communication interne et externe (Exemple : Intranet, Internet, Messagerie électronique).

Les systèmes d'information ont ainsi un rôle majeur en tant qu'outils de management et de pilotage des organisations, et sont un vecteur d'accroissement de la connaissance collective [Bollecker et Durat, 2000]. De Vaujany (2005) a analysé les travaux empiriques de plusieurs auteurs sur les interactions NTIC - organisation, et en a déduit que les technologiques de l'information :

- Permettent de détecter les problèmes de manière plus précise et plus rapide ;
- Contribuent à la rationalisation des prises de décisions de manière générale ;
- Réduisent le délai de prise de décision en matière opérationnelle en particulier ;
- Contribuent au développement des routines dans le processus de prise de décision ;
- Favorisent la synergie collective par le biais du partage du point de vue ;
- Peuvent faire ressortir de nouveaux choix stratégiques permettant aux gestionnaires de revoir certains aspects de la stratégie

Enfin, lorsque les processus opérationnels sont largement informatisés et que le système d'information est fortement intégré, les systèmes d'information à travers les contrôles automatiques qu'ils permettent, contribuent fortement au renforcement du dispositif de contrôle interne. Alors que les contrôles manuels sont réalisés de façon manuelle, les contrôles informatiques sont programmés automatiquement au niveau des systèmes

informatiques de l'établissement et sont plus difficilement contournables. Lorsqu'ils sont correctement implémentés, les contrôles informatiques sont donc plus efficaces, moins coûteux que les contrôles manuels, étant donné qu'ils sont **intégrés directement au niveau des processus** à travers des moyens technologiques. Mais, la part des contrôles informatiques par rapport aux contrôles manuels va dépendre en grande partie du niveau de maturité du système informatique de l'organisme considéré.

Conclusion

Le contrôle de l'efficacité et de l'efficacités des activités, qui est aujourd'hui l'un des enjeux majeurs du dispositif de contrôle interne, **repose en grande partie sur les instruments de gestion**. A cet égard, de **nombreux travaux de recherche théoriques et empiriques** qu'Aggeri et Hatchuel (1997) ont appelé « **approche par les instruments de gestion** » se sont intéressés aux **effets pratiques des outils de gestion** sur « l'action collective » et sur « la dynamique des organisations » [Aggeri et Hatchuel, 1997. Nous avons pu en déduire plusieurs rôles attribués de manière simultanée ou successive aux instruments de gestion, qui permettent de démontrer le lien entre l'instrumentation de gestion mise en place, et l'amélioration de la performance organisationnelle.

Les outils de gestion sont des moyens de prescription et de mobilisation du personnel pour l'atteinte des objectifs, mais également un levier pour la création de valeur dans l'organisation. Ils sont à la fois un vecteur de rationalisation et de conformation des comportements des acteurs, un moyen de structuration de l'organisation, et un vecteur de changement et d'apprentissage organisationnel.

Les instruments de gestion conçus dans le cadre du dispositif de contrôle interne, lorsqu'ils sont contingents, participent de manière favorable à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience des activités. La prise en compte de la théorie de la contingence suppose à notre sens que les instruments de gestion soient formalisés, pertinents et cohérents entre eux, et qu'ils comprennent deux outils fondamentaux pour la fiabilisation du contrôle interne à savoir un manuel de procédures couvrant les processus clés et les principales activités, et un système d'information adapté aux besoins de l'établissement.

Bibliographie

- AGGERI Franck et LABATUT Julie, « La gestion au prisme de ses instruments - Une analyse généalogique des approches par les instruments de gestion », Revue Finance Contrôle Stratégie, Volume 13, n°3, septembre 2010 ; PP 1 de l'article
- AGGERI Franck et HATCHUEL Armand, « Les instruments de l'apprentissage. Construction et diffusion d'une expertise recyclage dans la conception automobile », Chapitre 8 de l'ouvrage collectif sous la Direction de MOISDON Jean-Claude, « Du mode d'existence des outils de gestion », Paris, Séli Arslan, 1997 ; PP.244
- ANDREU A., RICART JE., Valor J., « Information Systems strategic planning : A source of competitive advantage », NCC Blackwell, 1992. Cité dans KEFI Hajer, « Mesures perceptuelles de l'usage des systèmes d'information : application de la théorie du comportement planifié », Humanisme et Entreprise, 2010/2 (n° 297), p. 45-64; PP47
- BARTOLI Annie, KERAMIDAS Olivier, LARAT Fabrice et MAZOUZ Bachir, « Vers un management public éthique et performant », Revue française d'administration publique 2011/4 (n° 140), p. 629-639 ; PP631
- BERRY Michel. « Une technologie invisible - L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains ». Texte de synthèse au rapport collectif pour la DGRST, fait par le CRG, 49. Cahier du laboratoire numéro 1983 – 1983 ; PP 5 et 31
- BOLLECKER Marc et DURAT Laurence, « L'apprentissage organisationnel et individuel dans le processus de décision », La Revue des Sciences de Gestion 2006/4 (n°220-221), p. 139-148 ; PP141
- BOTTON Carole, JOBIN Marie-Hélène et HAITHEM Nagati ; « Système de gestion de la performance : les conditions du succès » ; Gestion 2000 2012/2 (Volume 29), p. 37-52 ; PP38
- BOURGUIGNON Annick et JENKINS Alan, « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique », Finance Contrôle Stratégie – Volume 7, N° 3, septembre 2004, p. 31- 61 ; PP 32 et 34
- CALLON M., MILLO Y. et MUNIESSA F., « Market devices », Malden, Blackwell Publishing, 2007 ; PP 2, Cité dans l'ouvrage de CHIAPELLO Eve et GILBERT Patrick, « Sociologie des outils de gestion, Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion », Editions La découverte, 2013 ; PP 145
- CALLON Michel, « Éléments pour une sociologie de la traduction. La domestication des coquilles Saint-Jacques dans la Baie de Saint-Brieuc », dans L'Année sociologique, n°36, 1986, pp169-208 ; PP180-193 et 205
- CAPPELLETI Laurent, « Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2006/1 (Tome 12), p. 27-4 ; PP 34
- CHALAYER ROUCHON Sylvie, PEREZ Muriel et TEYSSIER Christine, « L'influence des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers », Management & Avenir 2006/3 (n° 9), p. 127-140 ; PP 34 et 135

- CHANDLER Alfred d. jr., « The Visible Hand The Managerial Revolution in American Business », The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, Massachusetts and London, England ; 1977; PP 104
- COHEN Alain-Gérard, « La nouvelle gestion publique : Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques » Contrôle interne et audit publics Ed. 3, Gualin 2012
- COOPERS & LYBRAND, « La nouvelle pratique du contrôle interne », Les éditions d'organisation, 1994
- Coordonné par GRIMAND Amaury ; « L'appropriation des outils de gestion Vers de nouvelles perspectives théoriques », Publications de l'Université de Saint-Etienne 2006 ; PP22
- DAVID Albert, « Outils de gestion et dynamique du changement », Revue Française de Gestion (septembre-octobre 1998) ; PP50, 55 et 58
- DE VAUJANY François Xavier. « Introduction générale au cahier spécial. Les outils de gestion : vers de nouvelles perspectives théoriques », Revue Management et Avenir, n°2006/3 n°9 pp.107-108 ; PP107
- DE VAUJANY François-Xavier, « De la conception à l'usage : Vers un management de l'appropriation des outils de gestion », EMS Editions, 2005 ; PP33
- DE VAUJANY François-Xavier, « Investissement informatique et évaluation des performances », L'Harmattan 2005 ; PP 25
- DEETZ Stanley, « Discursive Formations, Strategized Subordination and Self-surveillance», PP151 à 173 cité dans l'ouvrage : sous la direction de Alan MCKINLAY and STARKEY Ken (eds.) « Foucault, Management and Organization Theory: From Panopticon to Technologies of Self » (London: Sage Publications, 1997) ; P166
- DETCHESSAHAR Mathieu et JOURNE Benoît, « Une approche narrative des outils de gestion », Revue française de gestion, n°174, pp.77-92, 2007 ; PP79
- DUFOUR Nicolas et LAZRAG Hinda, « Qu'est-ce qu'un dispositif de contrôle interne défaillant ? Une lecture via la théorie de la restructuration », Congreso Internacional de Costos 2015 ; PP2
- EMERY Yves et GIAUQUE David, « Paradoxes de la gestion publique », L'Harmattan 2005 ; PP81
- GIBERT Patrick, « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe », Politiques et management public, vol. 20 n° 3, 2002 ; PP9
- GREFFE Xavier, « Gestion publique » Les éditions DALLOZ, 1999 ; chapitre 11 "La mise en management"
- GRIMAND Amaury « Gaston, la mouette et le gestionnaire : une relecture des controverses nées de la rencontre entre outils de gestion et organisation » dans l'ouvrage de DUDEZERT Aurélie et PORTAL Marine La controverse dans l'appropriation des outils de gestion : Contes de connaissance » L'Harmattan 2016 ; PP145-161
- GRIMAND Amaury, « La prolifération des outils de gestion : quel espace pour les acteurs entre contrainte et habilitation ? », Recherches en Sciences de Gestion 2016/1 (N° 112), p. 173-196 ; PP10

- HATCHUEL Armand et WEIL Benoit, « Dynamique des connaissances et changement organisationnel : réflexions à partir d'un système-expert de génération automatique de gamme de fabrication », Revue Technologies de l'Information et Société (TIS), Volume 6, pp.37-54
- HENRY Alain, MONKAM-DAVERAT Ignace, Rédiger les procédures de l'entreprise: guide pratique, Ed. d'Organisation, 2001, Résumé
- LATOUR Bruno, « Science in action. How to Follow Scientists and Engineers Through Society », Harvard University Press Cambridge, Massachusetts, 1987; PP127
- LE DUFF Robert, « Regard sur l'économie publique pour construire un nouveau management public » dans l'Ouvrage coordonné par DE BOISBANDELLE Henri Mahé et BORIES AZEAU Isabelle « Les nouveaux défis du manager public Conduire le changement, maîtriser la gestion, dynamiser le territoire », L'Harmattan 2009 ; PP 33 et 34
- LÖNING Hélène, MALLERET, Véronique et MERIC Jérôme, « Le contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Dunod, 2013 ; PP140
- LORINO Philippe, « Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquées aux instruments de gestion », Working paper ESSEC, DR-02015,2002 ; PP3 et 18
- MARTINEAU Régis, « L'appropriation des outils de gestion dans les organisations publiques : le cas des démarches qualité à l'hôpital » dans l'ouvrage coordonné par DE BOISBANDELLE Henri Mahé et BORIES AZEAU Isabelle L'Harmattan 2009 ; PP151
- MEYSSONNIER François et POURTIER Frédéric, « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », Comptabilité - Contrôle - Audit 2006/1 (Tome 12), p. 45-64 ; PP46 et 47
- MOISDON Jean-Claude (2005a), « Sur la largeur des mailles du filet. Savoirs incomplets et gouvernement des organisations », dans l'ouvrage de A. Hatchuel, É. Pezet, K. Starkey et O. Lenay (dir.), *Gouvernement, Organisation et Gestion. L'héritage de Michel Foucault*, Montréal, Presses de l'Université Laval P 165 cité dans l'article de AGGERI Franck et LABATUT Julie, « La gestion au prisme de ses instruments - Une analyse généalogique des approches par les instruments de gestion », Revue Finance Contrôle Stratégie, Volume 13, n°3, septembre 2010 ; PP 8 de l'article
- MOISDON Jean-Claude, Comment apprend-on par les outils de gestion ? Retour sur une doctrine d'usage dans l'ouvrage sous la direction de TEULIER Régine et LORINO Philippe, « Entre connaissance et organisation : l'activité collective - L'entreprise face au défi de la connaissance », La Découverte, 2003 ; PP 24 et 27
- Ouvrage collectif sous la Direction de MOISDON Jean-Claude ; « Du mode d'existence des outils de gestion » ; PP 7, 8, 9, 25, 27, 215, 253-254
- NELSON R. Richard et WINTER G. Sidney, « *An Evolutionary Theory of Economic Change* », Harvard college, Etats-Unis, 1982; PP99
- PENTLAND (Brian T.) et FELDMAN (Martha S.) (2008), « Designing Routines: On The Folly of Designing Artifacts, While Hoping for Patterns of Action », Information and Organization, 18, p. 235-250; PP240, 241 et 249
- PIGE Benoît, « Chapitre 5. La normalisation du contrôle interne », dans : *Audit et contrôle interne. De la conformité au jugement*, sous la direction de Pige Benoît. Caen, EMS Editions, « Les Essentiels de la Gestion », 2017, p. 168-205 ; PP 168

- POMIAN Joanna « Aux origines de l'Intelligence Artificielle : H. A. Simon en père fondateur, dans Quaderni, n°1 Volume 1 Numéro 1, Printemps 1987 consacré à la « Genèse de l'intelligence artificielle » ; PP10
- RABARDEL Pierre, « Les hommes et les technologies ; approche cognitive des instruments contemporains », Armand Colin, 1995 ; PP69 et 70
- SIMON Herbert A., « Administrative Behavior. A Study of Decision-Making in Administrative Organization » The Free Press, New York et London, 1947 ; PP79
- TAYLOR Frederick Winslow, « The Principles of Scientific Management », Harper and Brothers publishers, New York and London, 1911; PP41
- TRAN Sebastian, « Quel(s) rôle du SI dans le pilotage des organisations étendues ? Le cas des roadmaps de management », Cahier de recherche 2009-02 Université Dauphine de Paris, 2009 ; PP2
- TSAPI Victor, « Les implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA », L'Harmattan, 2009 ; P123