

Manuel de procédures et contrôle interne : analyse du rôle structurant dans une organisation industrielle marocaine

Procedures Manual and Internal Control: An Analysis of Their Structuring Role within a Moroccan Industrial Organization.

- **AUTEUR 1** : OUSI MOH Hamza,
- **AUTEUR 2** : JELLOULI TARIK,

(1) : Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Fès. Université Sidi Mohamed Ben Abdellah- Maroc.

(2) : Enseignant chercheur. Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Fès Université Sidi Mohamed Ben Abdellah- Maroc. Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Finance et Management des Organisations.



Conflit d'intérêt : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêt.

Pour citer cet article : OUSI MOH .H & JELLOULI .T (2026) « Manuel de procédures et contrôle interne : analyse du rôle structurant dans une organisation industrielle marocaine »,

IJAME : Volume 02, N° 20 | Pp: 286 – 299.



DOI : 10.5281/zenodo.20568777
Copyright © 2026 – IJAME

Résumé

Dans un contexte économique marocain marqué par une concurrence accrue et une complexification des réglementations, les entreprises sont contraintes de renforcer leur organisation interne. Cet article examine comment la mise en place d'un manuel de procédures organisationnelles peut constituer un levier essentiel au renforcement du système de contrôle interne. À travers une étude de cas conduite au sein d'une société anonyme du secteur de la minoterie industrielle, implantée dans la région Fès-Meknès, et réalisée en collaboration avec un cabinet d'expertise comptable partenaire, nous présentons la démarche méthodologique d'élaboration du manuel et analysons empiriquement ses effets organisationnels. Les résultats, étayés par des verbatims d'entretiens, des indicateurs d'amélioration mesurables et une mise en perspective avec la littérature existante, montrent que la formalisation des procédures favorise la séparation des fonctions, la matérialisation des contrôles permanents et l'amélioration de la gouvernance. La contribution de cet article réside dans une analyse des mécanismes causaux liant formalisation et contrôle interne dans le contexte spécifique des entreprises industrielles marocaines, contexte qui demeure sous-représenté dans la littérature académique francophone.

Mots clés : Contrôle interne, Manuel de procédures, COSO, Séparation des fonctions, Gouvernance d'entreprise, Minoterie, Maroc.

Abstract

In a Moroccan economic environment characterized by growing competition and increasingly complex regulations, companies are compelled to strengthen their internal organization. This article examines how the implementation of an organizational procedures manual serves as a structuring lever for internal control systems. Through an in-depth case study conducted within a joint-stock company (SA) operating in the industrial flour milling sector in the Fès-Meknès region, carried out in collaboration with a certified public accounting firm, we present the methodological approach for developing the manual and empirically analyze its organizational effects. Results supported by interview verbatim excerpts, measurable improvement indicators, and a review of existing literature demonstrate that the formalization of procedures promotes the segregation of duties, the establishment of permanent controls, and an improvement in organizational governance. This article contributes an analysis of the causal mechanisms linking formalization and internal control in the specific context of Moroccan industrial companies, a context that remains underrepresented in the French-language academic literature.

Keywords: Internal control, procedures manual, COSO, Segregation of duties, Corporate governance, Flour milling, Morocco.

Introduction

La question du contrôle interne occupe une place centrale dans la littérature comptable et managériale contemporaine. Face à l'intensification de la concurrence, à la complexification des environnements réglementaires et à la multiplication des risques opérationnels, les organisations sont de plus en plus amenées à structurer et à formaliser leurs processus internes. Au Maroc, cette tendance est d'autant plus marquée que les entreprises particulièrement les PME et les ETI évoluent dans un cadre législatif en constante évolution, imposant des exigences croissantes en matière de transparence financière et de gouvernance.

C'est dans ce contexte que s'inscrit la problématique centrale de cet article : dans quelle mesure la mise en place d'un manuel de procédures organisationnelles contribue-t-elle au renforcement du contrôle interne d'une entreprise ? Pour répondre à cette question, nous nous appuyerons sur une étude de cas menée au sein d'une société anonyme du secteur de la minoterie industrielle, implantée dans la région Fès-Meknès, dans le cadre d'une mission de conseil en organisation confiée à un cabinet d'expertise comptable.

L'article s'articule autour de quatre axes : une revue de la littérature théorique mobilisant les fondements conceptuels du contrôle interne et du manuel de procédures ; la présentation de la méthodologie de recherche adoptée ; l'exposition des principaux résultats empiriques ; et une discussion sur les apports et limites de l'étude.

1. Revue de la littérature théorique

1.1. Le contrôle interne : fondements conceptuels et évolution

1.1.1. Genèse et définitions du contrôle interne

Le contrôle interne est une notion qui a connu une évolution conceptuelle significative depuis les premiers travaux des auditeurs financiers du début du XXe siècle. Dans sa conception initiale, il était assimilé à une simple vérification arithmétique des transactions comptables. Ce n'est qu'à partir des années 1970 que la notion a progressivement évolué vers une conception systémique et organisationnelle plus large.

La définition de référence la plus reconnue sur le plan international est celle établie par l'Ordre des Experts-Comptables français (OEC) : le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise, ayant pour but d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine, la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction et l'amélioration des performances, en se manifestant par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise.

L'Institut Américain des Comptables Publics Agréés (AICPA) définit pour sa part le contrôle interne comme « le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes et mesures adoptés au sein

d'une entité pour sauvegarder ses actifs, garantir la fiabilité des informations comptables, promouvoir l'efficacité opérationnelle et garantir le respect des politiques prescrites par la direction ». Cette approche met en avant quatre dimensions fondamentales : protection des actifs, fiabilité de l'information, efficacité opérationnelle et conformité réglementaire (Renard, 2010).

1.1.2. Le référentiel COSO : un cadre conceptuel intégré

Le référentiel COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), publié en 1992 et révisé en 2013, constitue aujourd'hui le cadre de référence le plus largement utilisé pour l'évaluation du contrôle interne. Il identifie cinq composantes interdépendantes (COSO, 2013) :

- L'environnement de contrôle : socle de toutes les autres composantes, il fixe les valeurs éthiques, les compétences du personnel, le style de management et la structure organisationnelle : c'est la culture de contrôle de l'entreprise.
- L'évaluation des risques : le management identifie et analyse les risques susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs, en déterminant leur probabilité d'occurrence et leur impact potentiel.
- Les activités de contrôle : politiques et procédures garantissant la mise en œuvre des directives du management (autorisations, vérifications, rapprochements, séparation des fonctions).
- L'information et la communication : les informations pertinentes sont identifiées, saisies et communiquées de manière à permettre à chaque acteur d'assumer ses responsabilités.
- Le pilotage : suivi permanent du dispositif de contrôle interne pour évaluer sa qualité dans le temps et procéder aux ajustements nécessaires.

Ces cinq composantes forment un ensemble cohérent qui conditionne l'efficacité globale du système de contrôle interne d'une organisation (Pigé, 2017). Le cadre COSO II (ERM - Enterprise Risk Management, 2004) a élargi cette perspective en intégrant le management des risques à l'échelle de l'entreprise.

1.1.3. Les objectifs du contrôle interne

La littérature académique identifie quatre catégories d'objectifs assignés au contrôle interne (Renard, 2010 ; Pigé, 2017 ; Becour & Bouquin, 2008) :

- La conformité aux lois et réglementations en vigueur ;
- La fiabilité des informations financières et comptables produites par l'entité ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations, visant l'utilisation optimale des ressources ;
- La sauvegarde du patrimoine et des actifs contre toute forme de risque (vol, fraude, détournement).

Ces objectifs ne peuvent être atteints sans un système organisationnel formalisé et documenté. C'est précisément cette exigence de formalisation qui justifie le recours au manuel de procédures

comme outil privilégié de mise en œuvre du contrôle interne (Choumert, 2005).

1.2. Le manuel de procédures : un outil central de gouvernance organisationnelle

1.2.1. Définition et fonctions du manuel de procédures

Le manuel de procédures organisationnelles est défini par Sow Ngary (2004) comme « le document qui, sous la forme d'instructions claires et précises, contient l'ensemble des opérations courantes de l'entreprise et constitue pour elle le concentré de son organisation, sa mémoire capitalisant les savoir-faire individuels et collectifs ». Il constitue un référentiel à usage commun pour l'ensemble des acteurs de l'organisation.

Dans une perspective opérationnelle, Henry et Daverat (2001) soulignent que le manuel répond aux questions fondamentales de la gestion organisationnelle : Quoi faire ? Qui le fait ? Quand ? Où ? Et comment ? Il décompose l'activité de l'entreprise en cycles, procédures et opérations clairement documentés, assurant une traçabilité complète des processus.

La littérature identifie généralement cinq fonctions principales du manuel (Sédégui, 2015 ; Choumert, 2005 ; Cuzzi, 2002) :

- La mémoire organisationnelle : trace écrite pérenne des pratiques en vigueur, substituant aux connaissances tacites ;
- L'outil d'information et de communication interne et externe ;
- Le soutien au contrôle interne : mise en place et suivi des procédures de contrôle permanent ;
- La rationalisation organisationnelle : identification des tâches redondantes et des dysfonctionnements ;
- La référence pour les auditeurs externes lors des missions d'évaluation du contrôle interne.

1.2.2. La démarche d'élaboration du manuel de procédures

L'élaboration d'un manuel de procédures suit une démarche structurée en quatre phases (Choumert, 2005 ; Henry & Daverat, 2001 ; Sédégui, 2015) : la description générale de l'entreprise (identification, organigramme) ; la collecte des informations par auditions et observations ; la description du système d'information par flow-charts et descriptions narratives ; enfin, la rédaction, validation et diffusion du document définitif.

Le rôle de l'expert-comptable est central dans ce processus : il agit à la fois comme concepteur externe, conseiller organisationnel et garant de la conformité du dispositif. Sa position extérieure lui confère un regard objectif, indispensable pour détecter les dysfonctionnements que les acteurs internes ne perçoivent plus (Crozes, 1992).

1.2.3. Le lien entre manuel de procédures et renforcement du contrôle interne

La relation entre le manuel de procédures et le contrôle interne a été largement étudiée dans la littérature. Cuzzi (2002) démontre que la formalisation des procédures est la condition sine qua

non d'un contrôle interne efficace, car « les contrôles permanents et universels ne peuvent être mis en place que dans le cadre de procédures internes ». Ces procédures écrites confèrent une responsabilisation accrue au personnel et réduisent significativement les risques de fraude et de détournement.

Sur le plan théorique, le manuel de procédures opère comme un mécanisme de coordination organisationnelle (Mintzberg, 1982), relevant de la standardisation des procédés de travail. En formalisant les règles, il réduit l'incertitude comportementale, améliore la prévisibilité des actions et facilite le contrôle hiérarchique.

Renard (2010) souligne par ailleurs que l'un des apports les plus significatifs du manuel réside dans la mise en évidence et la correction des cumuls de fonctions incompatibles. La séparation des tâches principe cardinal du contrôle interne ne peut être pleinement respectée sans une documentation précise des responsabilités de chaque poste, distinguant les fonctions de décision, d'enregistrement, de conservation des actifs et de contrôle (Pigé, 2017).

2. Méthodologie de recherche

2.1. Positionnement épistémologique et approche de recherche

Cette recherche s'inscrit dans un positionnement épistémologique constructiviste modéré, visant à comprendre et à construire une représentation de la réalité organisationnelle à partir de l'observation des pratiques in situ (Perret & Séville, 2003). L'approche mobilisée est hypothético-inductive : partant de la question de recherche, nous avons procédé à la collecte de données empiriques pour en déduire des conclusions.

2.2. Design de la recherche : l'étude de cas

La méthode de l'étude de cas unique (Yin, 2014) a été retenue comme stratégie de recherche principale. Ce choix se justifie par la nature exploratoire et compréhensive de la question de recherche, ainsi que par la richesse informationnelle que permet l'observation approfondie d'un cas unique. L'entreprise étudiée désignée dans cet article sous le nom fictif d'« Entreprise Alpha » est une société anonyme du secteur de la minoterie industrielle, employant une cinquantaine de personnes avec un chiffre d'affaires significatif dans la région Fès-Meknès. L'absence préalable de tout dispositif formalisé de contrôle interne constitue un terrain particulièrement instructif pour observer le processus de mise en place d'un manuel de procédures.

Conformément aux exigences éthiques de la recherche en sciences de gestion, les informations permettant d'identifier l'entreprise, le cabinet d'expertise comptable partenaire et les personnes impliquées dans la mission ont été anonymisées. Les données présentées dans cet article ont fait l'objet d'un accord de confidentialité.

2.3. Méthodes de collecte des données

La collecte des données a été réalisée selon une approche multi-méthodes (Denzin & Lincoln, 2011), combinant :

- Des entretiens semi-directifs conduits auprès d'un échantillon représentatif du personnel (couvrant toutes les fonctions clés : direction, comptabilité, achats, commercial, production, logistique) ;
- Des observations directes des processus de travail sur site, permettant de confronter les déclarations du personnel à la réalité des pratiques ;
- Un questionnaire administré au personnel pour évaluer leur perception du contrôle interne et leur connaissance des procédures ;
- Une analyse documentaire portant sur les documents internes disponibles (bons de commande, factures, bulletins de paie, rapports de production).

2.4. Méthodes d'analyse

Les données ont été analysées par une approche qualitative de codage thématique (Miles & Huberman, 2003), permettant d'identifier les forces et faiblesses du système organisationnel existant avant l'intervention, puis d'évaluer l'impact de la mise en place du manuel. Les descriptions narratives et les flow-charts produits durant la mission ont servi de supports d'analyse pour la cartographie des processus et l'identification des points de contrôle critiques.

3. Résultats : la mise en place du manuel de procédures

3.1. Présentation de l'entreprise étudiée (« Entreprise Alpha »)

L'entreprise étudiée, que nous désignons sous le nom fictif d'« Entreprise Alpha » pour respecter la confidentialité, est une société anonyme du secteur de la minoterie industrielle créée dans les années 1980. Implantée dans la région Fès-Meknès, elle emploie une cinquantaine de personnes et réalise un chiffre d'affaires supérieur à 170 millions de dirhams. Sa gamme de produits comprend la farine nationale de blé tendre, la farine de luxe, la farine spéciale, la farine courante et le son.

Le secteur de la minoterie industrielle occupe une importance stratégique dans le tissu économique marocain, constituant le maillon central de la filière céréalière. En amont, il représente l'un des principaux débouchés de la production nationale de céréales ; en aval, il assure la couverture des besoins nationaux en farines et semoules considérées comme des produits de première nécessité.

Au moment de notre intervention, l'entreprise ne disposait d'aucun dispositif formalisé de contrôle interne. Le diagnostic organisationnel préliminaire a révélé plusieurs dysfonctionnements majeurs : une confusion des rôles et des responsabilités, un non-respect de la séparation des fonctions, une concentration de tâches incompatibles entre les mains du responsable administratif et financier, et

l'absence d'un service dédié à la gestion des stocks.

3.2. Diagnostic préliminaire : un système de contrôle interne quasi-inexistant

3.2.1. Cartographie des failles organisationnelles

L'évaluation du dispositif de contrôle interne existant a permis de mettre en évidence les principales lacunes organisationnelles, présentées dans le tableau synthétique ci-après :

Tableau 1: Diagnostic des failles du contrôle interne de l'entreprise étudiée

Cycle / Fonction	Faille identifiée	Risque associé
Organisation générale	Absence d'organigramme formalisé et de fiches de postes documentées	Confusion des rôles, difficultés de supervision et de délégation
Achats	Cumul des fonctions d'approbation des commandes et de règlement par une seule personne	Risque de fraude, surfacturation, absence de contrôle réciproque
Stocks / Production	Absence d'un responsable des stocks dédié ; mouvements non tracés	Risques de pertes, vols et anomalies dans les inventaires
Paie	Préparation et validation de la paie par le même responsable	Risque de détournement salarial et d'irrégularités sociales
Trésorerie	Absence de rapprochements bancaires réguliers et de contrôle des caisses	Exposition accrue aux risques de détournement de fonds
Information	Circuits d'information non formalisés ; communication informelle prédominante	Fiabilité insuffisante des données de gestion et des reportings

Source 1: élaboration par les auteurs

3.2.1. Perception des acteurs : premiers verbatims

Les entretiens ont mis en lumière la manière dont les acteurs vivent et rationalisent ce désordre organisationnel. Le tableau suivant restitue des verbatims représentatifs :

"Ici, tout le monde fait un peu tout. Si quelqu'un est absent, on fait ce qu'il faut faire. On n'a pas de règles écrites, on se débrouille. Ça a toujours marché comme ça."- Responsable Administratif et Financier (RAF)

"Je ne sais pas toujours à qui m'adresser quand j'ai un problème. Des fois je vais voir le directeur directement parce que mon responsable n'est pas disponible. Il n'y a pas vraiment de hiérarchie claire dans les faits."- Chef d'atelier de production

"Les factures arrivent n'importe quand, parfois trois semaines après la livraison. Je ne peux jamais faire un rapprochement sérieux. On ne sait pas ce qu'il y a en stock réellement."- Comptable

Ces témoignages illustrent concrètement les cinq déficiences identifiées par le diagnostic formel : absence de séparation des fonctions, inexistence de circuits d'information définis, concentration des responsabilités, et résistance culturelle à la formalisation. Le questionnaire administré au personnel (n = 47) a confirmé ces constats : 78 % des répondants déclaraient ne pas connaître l'existence de procédures écrites dans leur service ; 65 % indiquaient prendre des décisions sans validation hiérarchique systématique.

3.3. La démarche d'élaboration du manuel de procédures

3.3.1. Les cycles opérationnels documentés

Cinq cycles opérationnels ont fait l'objet d'une documentation complète (descriptions narratives + flow-charts) :

Tableau 2: Cycles opérationnels documentés dans le manuel

Cycle	Principales étapes documentées	Points de contrôle clés
Achat-Fournisseur	Expression du besoin (Demande d'achat pré-numérotée) → validation → consultation fournisseurs → Bon de commande → réception/vérification → rapprochement Bon de livraison/ticket balance → comptabilisation et règlement	Visa directorial, séparation commande/réception/paiement, rapprochement tripartite
Vente-Client	Prise de commande → vérification portefeuille/stocks → acceptation commission → BL → pesage → facturation → encaissement → relances	Rapprochement commande/BL/facture, validation commission, suivi délais
Paie	Collecte éléments variables → calcul bulletins → validation direction → paiement → déclarations CNSS (caisse nationale de sécurité sociale), CIMR	Séparation préparation/validation/paiement, double visa, archivage dossiers

	(caisse interprofessionnelle marocaine de retraite), IR (impôt sur le revenu)	
Trésorerie	Suivi créances (TDB (tableau de bord hebdomadaire) → rapprochement BC/BL/facture → ordre de paiement → validation → comptabilisation → rapprochements bancaires → clôture caisse	TDB hebdomadaire à la direction, rapprochements bancaires, validation hiérarchique décaissements
Production	Réception/analyse MP (matière première) → pesage → stockage silos → nettoyage → mouillage/repos → mouture → ensachage → analyse qualité PF (produit-fini) → pesage → expédition	Analyses qualité entrée/sortie, suivi rendements, gestion écarts, inventaires permanents

Source 2: élaboration par les auteurs

3.3.2. Résistances au changement et accompagnement

La phase d'élaboration du manuel a mis en évidence des résistances significatives au changement, notamment de la part des acteurs dont les pratiques informelles étaient remises en cause. Ces résistances se sont manifestées à trois niveaux : (1) résistance cognitive (incompréhension des enjeux de la formalisation) ; (2) résistance affective (sentiment de perte d'autonomie) ; (3) résistance comportementale (tendance à contourner les nouvelles procédures).

"Au début, j'avais l'impression qu'on voulait me surveiller, comme si on ne me faisait pas confiance. Je demandais : pourquoi maintenant on doit tout écrire ? Mais après quelques semaines, j'ai compris que c'est pour tout le monde pareil, et ça protège aussi."- Acheteur

"Le plus difficile n'était pas d'écrire les procédures, c'était de convaincre que ça allait être appliqué. On avait déjà essayé des choses informellement et ça n'avait pas tenu. La présence du cabinet a donné une légitimité externe que nous n'avions pas en interne."- Directeur Général

Ces témoignages illustrent le rôle pivot de l'expert-comptable comme catalyseur du changement, porteur d'une légitimité externe indispensable pour faire accepter des transformations que les acteurs internes n'auraient pas pu imposer seuls (Crozes, 1992).

3.4. Effets organisationnels du manuel : une analyse avant/après

3.4.1. Indicateurs d'amélioration mesurables

Quatre mois après la mise en application effective du manuel, un suivi des indicateurs de contrôle interne a été réalisé. Le tableau 3 présente les principaux résultats mesurables :

Tableau 3: Indicateurs d'amélioration du contrôle interne avant/après mise en place du manuel

Indicateur	Situation avant	Situation après (4 mois)	Évolution
Délai moyen de réception des factures fournisseurs	17 jours	6 jours	▼ 65 %
Taux de rapprochements bancaires réalisés (mensuel)	0 %	100 %	▲ +100 pt
Délai de clôture mensuelle des comptes	Non défini (supérieur à 30 j)	12 jours	▼ Formalisé
Nombre d'écarts d'inventaire non justifiés	Non suivi	2 écarts mineurs (inférieur à 0,3 %)	▼ Traçable
% du personnel ayant reçu une fiche de poste signée	0 %	100 %	▲ +100 pt
Cumuls de fonctions incompatibles documentés et corrigés	5 cumuls majeurs identifiés	0 cumul subsistant	▼ 100 %
Taux de personnel déclarant connaître les procédures de son service	22 %	81 %	▲ +59 pt

Source 3: élaboration par les auteurs

3.4.2. Apports qualitatifs : perceptions des acteurs après mise en place

"Maintenant, quand je reçois une facture, je sais exactement qui l'a approuvée, qui a réceptionné la marchandise, et qui autorise le paiement. Avant, c'était moi qui faisais tout ça. Si je commettais une erreur ou pire, personne ne pouvait s'en apercevoir."- Responsable administratif et financier (4 mois après)

"La fiche de poste m'a obligé à réfléchir à ce que je fais vraiment. Il y avait des tâches que

je faisais automatiquement depuis des années et qui, en fait, auraient dû être faites par quelqu'un d'autre."- Responsable Ressources humaines

"Le flow-chart du cycle production, c'est la première fois qu'on voit tous ensemble comment fonctionne vraiment notre chaîne. On s'est rendu compte qu'on avait des pertes entre la réception de la matière première et l'ensachage qu'on ne mesurait pas."- Chef d'atelier de production

3.4.3. Analyse à travers le prisme COSO

L'analyse des résultats à travers les cinq composantes du COSO permet de documenter les mécanismes causaux de l'amélioration :

- Environnement de contrôle : les fiches de postes ont formalisé les valeurs et responsabilités de chaque acteur, créant les bases d'une culture de contrôle. Le passage de 22 % à 81 % de personnel connaissant ses procédures en témoigne.
- Évaluation des risques : la cartographie des failles (tableau 1) a objectivé des risques qui relevaient jusqu'alors de l'informel. Elle a permis de les hiérarchiser et d'orienter prioritairement les contrôles vers les fonctions les plus exposées.
- Activités de contrôle : la suppression des 5 cumuls de fonctions incompatibles constitue l'amélioration la plus directement mesurable. La mise en place de visas obligatoires et de rapprochements tripartites a créé des filets de sécurité là où aucun n'existait.
- Information et communication : la réduction du délai de réception des factures de 17 à 6 jours illustre la rationalisation des flux d'information. Les flow-charts ont rendu visibles des goulots d'étranglement que les acteurs n'identifiaient plus.
- Pilotage : le tableau de bord hebdomadaire de trésorerie et les rapprochements bancaires systématiques ont introduit un suivi continu là où la direction opérait à l'aveugle.

4. Discussion des résultats

4.1. Apports théoriques

Cette étude apporte plusieurs contributions à la littérature sur le contrôle interne dans les entreprises marocaines. Elle confirme, premièrement, la pertinence du cadre COSO pour analyser et structurer le système de contrôle interne d'une entreprise familiale de taille intermédiaire, et valide empiriquement les liens théoriques établis par Renard (2010) et Cuzzi (2002) entre formalisation des procédures et efficacité du contrôle interne.

Elle met en évidence, deuxièmement, la centralité de la séparation des fonctions comme levier de réduction des risques dans les entreprises à organisation informelle. Ce résultat converge avec les travaux de Pigé (2017) sur la gouvernance des PME, qui soulignent leur vulnérabilité particulière aux risques de confusion fonctionnelle.

Elle illustre, troisièmement, le rôle pivot de l'expert-comptable comme catalyseur du changement organisationnel, au-delà de sa mission traditionnelle de production comptable. Cette dimension, théorisée par Crozes (1992), demeure sous-documentée dans le contexte spécifique des PME marocaines.

4.2. Apports pratiques et recommandations

Sur le plan pratique, les résultats de cette étude permettent de formuler plusieurs recommandations:

- La mise en place d'un manuel de procédures doit être envisagée non comme une contrainte administrative, mais comme un investissement stratégique dans la gouvernance ;
- Le processus d'élaboration doit impliquer fortement le personnel opérationnel, afin d'assurer l'appropriation du document et de prévenir la résistance au changement ;
- Le manuel ne constitue pas un document statique : sa mise à jour régulière est indispensable à son efficacité ;
- L'accompagnement par un expert-comptable ou un consultant spécialisé est fortement conseillé, notamment pour les petites structures ne disposant pas de compétences internes en matière d'organisation.

4.3. Limites de la recherche

Plusieurs limites doivent être signalées. La principale réside dans la nature monographique de la recherche : l'étude d'un cas unique, bien qu'elle permette une compréhension approfondie, ne permet pas la généralisation statistique des résultats. Des recherches comparatives portant sur plusieurs entreprises du secteur agroalimentaire marocain permettraient de tester la robustesse des conclusions. Par ailleurs, l'évaluation de l'impact du manuel sur la performance financière à long terme dépasse le cadre temporel de cette étude et mériterait une investigation longitudinale.

Conclusion

Cet article a examiné la contribution du manuel de procédures organisationnelles au renforcement du contrôle interne, à travers l'étude de cas d'une entreprise agroalimentaire marocaine du secteur de la minoterie. Les résultats empiriques montrent clairement que la formalisation des procédures constitue un levier fondamental de la gouvernance organisationnelle : elle permet la mise en œuvre effective de la séparation des fonctions, la matérialisation des contrôles permanents, l'amélioration de la circulation de l'information et le renforcement de la culture de contrôle.

Sur le plan théorique, cette recherche valide les apports du référentiel COSO et confirme la pertinence des travaux fondateurs de Renard, Pigé et Choumert dans le contexte des entreprises marocaines de taille intermédiaire. Elle met en évidence le rôle pivot de l'expert-comptable comme architecte du changement organisationnel et garant de la qualité du dispositif de contrôle interne.

Dans un contexte marocain marqué par la montée en puissance des exigences réglementaires et la recherche d'une compétitivité accrue, l'investissement dans des outils de gouvernance formalisés tels que le manuel de procédures apparaît comme une condition nécessaire bien que non suffisante à la pérennisation des entreprises. Des recherches futures pourraient s'intéresser à l'impact de la digitalisation sur l'évolution de ces outils de contrôle interne, ainsi qu'aux conditions organisationnelles favorisant leur appropriation par les acteurs.

Références bibliographiques

- Becour, J.-C., & Bouquin, H. (2008). *Audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance* (3e éd.). Economica.
- Bouquin, H. (2011). *Le contrôle de gestion* (9e éd.). Presses Universitaires de France.
- Choumert, B. (2005). *Mise en place progressive d'un manuel de procédures, de contrôle interne et d'organisation de la gestion dans les associations sportives*. CRCC.
- COSO (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Crozes, C. (1992). *Manuel de procédures et diagnostic d'organisation : rôle de l'expert-comptable, proposition d'une approche méthodologique*. Mémoire d'expertise comptable. INTEC.
- Cuzzi, M.-L. (2002). *La mise en place d'un manuel de procédures et de l'organisation comptable dans une entreprise de logistique filiale d'un groupe international*. Mémoire d'expertise comptable. CNAM.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). *The Sage Handbook of Qualitative Research* (4th ed.). Sage Publications.
- Henry, A., & Daverat, I. (2001). *Rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique* (4e éd.). Éditions d'Organisation.
- IFACI (2013). *Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne*. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2003). *Analyse des données qualitatives* (2e éd.). De Boeck.
- Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Éditions d'Organisation.
- OEC (Ordre des Experts-Comptables). (1977). *Le contrôle interne*. Bulletin de l'Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés, 3e trimestre.
- Perret, V., & Séville, M. (2003). *Fondements épistémologiques de la recherche*. In R.-A. Thiéart (dir.), *Méthodes de recherche en management* (2e éd., pp. 13-33). Dunod.
- Pigé, B. (2017). *Audit et contrôle interne* (4e éd.). EMS.
- Renard, J. (2010). *Théorie et pratique de l'audit interne* (7e éd.). Eyrolles.
- Sédégui, B. (2015). *Le manuel d'organisation comptable, outil de gestion et de contrôle : rôle de l'expert-comptable dans sa conception et sa mise en place*. Mémoire DEC. ISCAE Casablanca.
- Sow Ngary, M. A. (2004). *Mise en place du manuel de procédures comptables d'une entreprise commerciale*. Mémoire. CESAG Dakar.
- Yin, R. K. (2014). *Case Study Research: Design and Methods* (5th ed.). Sage Publications.