

ÉTUDE DES CONSÉQUENCES DES FACTEURS DE CONTINGENCE SUR L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE INTERNE DANS LES HÔPITAUX PUBLICS MAROCAINS : UN CADRE THÉORIQUE DÉVELOPPÉ

STUDY OF THE CONSEQUENCES OF CONTINGENCY FACTORS ON THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL IN MOROCCAN PUBLIC HOSPITALS : A DEVELOPED THEORETICAL FRAMEWORK

NIMI Ismail

Docteur en Sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales

MARRAKECH- CADI AYYAD

LABORATOIRE INTERDISCIPLINAIRE DE RECHERCHES ET D'ETUDES EN
MANAGEMENT DES ORGANISATIONS ET DROIT DE L'ENTREPRISE

Maroc

ismailnimi@gmail.com

EL IDRISSE RIOUI Samia

Docteure en Sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales

MARRAKECH- CADI AYYAD

LABORATOIRE INTERDISCIPLINAIRE DE RECHERCHES ET D'ETUDES EN
MANAGEMENT DES ORGANISATIONS ET DROIT DE L'ENTREPRISE

Maroc

samia.elidrissirioui@gmail.com

BENDDIH Mbarek

Docteur en Sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales

MARRAKECH- CADI AYYAD

LABORATOIRE INTERDISCIPLINAIRE DE RECHERCHES ET D'ETUDES EN
MANAGEMENT DES ORGANISATIONS ET DROIT DE L'ENTREPRISE

Maroc

Date de soumission : 03/01/2024

Date d'acceptation : 01/02/2024

Pour citer cet article :

NIMI I. & al. (2024) «ÉTUDE DES CONSÉQUENCES DES FACTEURS DE CONTINGENCE SUR L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE INTERNE DANS LES HÔPITAUX PUBLICS MAROCAINS : UN CADRE THÉORIQUE DÉVELOPPÉ», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 7 : Numéro 1 » pp : 413

- 436

Résumé :

Pour chaque organisation, le système de contrôle interne est un aspect crucial de son système de gouvernance et de sa capacité interne à gérer les risques, et il est fondamental pour soutenir la réalisation des objectifs organisationnels et pour créer, protéger et améliorer la valeur des parties prenantes. Les défaillances importantes d'une organisation entraînent généralement l'imposition de règles et d'exigences supplémentaires, ainsi que des efforts de mise en conformité longs et coûteux. Cependant, cela dissimule le fait qu'un système de contrôle interne efficace permet à une organisation de tirer parti des opportunités tout en contrebalançant les menaces, ce qui lui permet de réaliser des économies de temps et d'argent et de promouvoir la création et la préservation de la valeur. Un système de contrôle interne efficace crée également un avantage concurrentiel, car une organisation dotée des mesures de contrôle efficace peut prendre des risques supplémentaires. En effet, l'objectif de ce travail est de développer un cadre théorique qui traite les déterminants d'efficacité du contrôle interne dans les hôpitaux publics au Maroc.

Mots clés : Facteurs de contingence ; le contrôle interne ; l'audit interne ; l'hôpital public ; la bureaucratie professionnelle.

Abstract:

For every organization, the internal control system is a crucial aspect of its governance system and internal risk management capability, and is fundamental to supporting the achievement of organizational objectives and to creating, protecting and enhancing stakeholder value. Significant failings in an organization usually result in the imposition of additional rules and requirements, as well as costly and time-consuming compliance efforts. However, this obscures the fact that an effective internal control system enables an organization to take advantage of opportunities while counterbalancing threats, saving time and money and promoting the creation and preservation of value. An effective internal control system also creates a competitive advantage, as an organization with effective control measures can take on additional risks. The objective of this work is to develop a theoretical framework that addresses the determinants of internal control effectiveness in public hospitals in Morocco.

Key words: Contingency factors; internal control; internal audit; public hospitals; professional bureaucracy.

Introduction

Aujourd'hui, l'environnement économique est caractérisé par des changements radicaux dus au développement technologique, à l'augmentation de la concurrence, et à l'évolution des besoins des clients. Des études récentes sur les systèmes de comptabilité de gestion ont montré que la formulation d'une stratégie concurrentielle claire est nécessaire. Elle doit être soutenue par une structure organisationnelle appropriée, et un système de comptabilité de gestion, des systèmes d'information et des systèmes de contrôle interne solides pour obtenir des avantages concurrentiels et assurer une performance élevée.

Après plusieurs scandales comptables internationaux¹, il est devenu primordial d'évaluer, d'examiner et de formuler des systèmes de freins et contrepoids pour guider les dirigeants dans leurs décisions. Ces dirigeants ont l'obligation légale et morale de produire périodiquement des rapports financiers honnêtes, fiables, exacts et informatifs. En effet, les attentes élevées des citoyens et de la société en général ont nécessité un système de contrôle interne plus strict.

Le secteur public a toujours été critiqué pour sa bureaucratie, son manque de flexibilité, son inefficacité en matière de responsabilité et ses mauvaises performances pendant une longue période. À cet égard, les décideurs reconnaissent l'importance du système de contrôle interne, qui a été considéré comme un outil utile pour lutter contre les déviations comportementales, sauvegarder le patrimoine de l'organisation, préserver les réalisations globales des objectifs et accroître la performance organisationnelle.

Au cours des dernières années, l'hôpital public marocain a été amené à accélérer sa transformation sous l'effet conjugué des évolutions démographiques, épidémiologiques et technologiques ainsi que des réformes publiques successives. Aujourd'hui, l'hôpital public au Maroc vit des transformations transversales accompagnées des angoisses, des inquiétudes et des interrogations multiples (Nimi et al., 2020).

Les études antérieures avaient négligé le lien entre les facteurs de contingence, la conception du système de contrôle interne et son efficacité et ont été critiquées pour le manque d'attention portée à une telle relation. Notre étude répond partiellement à cette critique en examinant le chemin critique entre les facteurs de contingence, la conception du système de contrôle interne et son efficacité perçue. En effet, ce travail de recherche est donc très important, car il aborde

¹ Parmi les cas notables, citons Enron et WorldCom aux États-Unis, Parmalat en Europe et Chuo Aoyama en Asie. En Afrique du Sud, des cas de scandales comptables ont été enregistrés dans les sociétés JCI et Randgold and Exploration. Au Nigeria, le directeur général et le directeur financier de Cadbury Nigeria ont été licenciés en 2006 pour avoir gonflé les bénéfices de la société pendant plusieurs années avant que le partenaire étranger de la société n'acquière une participation majoritaire.

des questions peu étudiées en rapport avec l'efficacité du contrôle interne dans une tentative de développer un cadre conceptuel pour atteindre une meilleure efficacité du contrôle interne au sein des hôpitaux publics marocains.

Dans ce travail de recherche, les interconnexions entre les facteurs de contingence, la structure de contrôle interne et son efficacité sont examinées en s'appuyant sur les travaux théoriques et empiriques précédents et sur la base des données primaires tirées du contexte hospitalier marocain pour fournir une logique théorique et soutenir le cadre conceptuel. Ainsi, ce travail illustre l'importance de l'effet des facteurs de contingence, la structure de contrôle interne et de l'effet de ce dernier sur l'efficacité du contrôle interne dans un milieu très complexe qui est celui des hôpitaux publics. Par conséquent, la problématique de notre travail est la suivante : **quelles sont les conséquences des facteurs de contingence sur l'efficacité du contrôle interne dans les hôpitaux publics marocains ?**

Afin de répondre à cette problématique, nous allons présenter dans un premier temps le contexte hospitalier marocain, puis on va discuter le contrôle interne notamment les composantes de sa structure et son efficacité, par la suite on va aborder les facteurs de contingence, ainsi le concept d'audit interne et sa relation avec le contrôle interne et enfin on va développer un cadre théorique traitant les déterminants d'efficacité du contrôle interne dans le milieu hospitalier.

1. Cadrage théorique

Le cadrage théorique de notre travail est fondé principalement sur la théorie de contingence, il se poursuit avec les deux autres théories, la théorie néo-institutionnelle et la théorie des ressources RBV.

1.1 Théorie de contingence

La théorie de contingence constitue la base théorique de la présente étude, elle a été utilisée par plusieurs auteurs. Cette théorie a été élaborée à partir des théories sociologiques fonctionnalistes de la structure organisationnelle, telles que les approches structurelles des études organisationnelles (Woods, 2009).

Les partisans de la théorie de contingence suggèrent que les exigences imposées par les tâches techniques dans l'organisation encouragent le développement de stratégies visant à coordonner et à contrôler les activités internes. Plus précisément, cette théorie, lorsque les pratiques de coordination et de contrôle appliquées aux membres de l'unité de travail coïncident avec la

nature des tâches à accomplir, les performances de l'unité de travail s'améliorent (Gupta et al., 1994).

1.2 Théorie néo-institutionnelle

La théorie néo-institutionnelle est particulièrement importante lorsqu'il s'agit de considérer l'impact du pouvoir externe sur la structure et le comportement organisationnels (Seles et al., 2016). Cette théorie soutient que l'organisation existe dans un environnement institutionnel qui comprend des participants tels que les autorités réglementaires, les concurrents et les consommateurs (Yanlin et Yuting, 2020).

Les partisans du néo-institutionnalisme ont concentré leur attention sur les normes et les règles de fonctionnement des organisations. Ainsi, ils ont concentré leur attention sur les normes et les mandats tels que les lois et les règlements, les systèmes de croyances, les pressions culturelles et les processus de comparaison sociale (Meyer et Rowan, 1997).

1.3 Théorie des ressources (Ressources-based-View)

La littérature sur la théorie du management par les ressources (RBV) a largement considéré que les performances des entreprises étaient influencées par une combinaison adéquate de leurs propres ressources et capacités (Henri, 2006). Ainsi, dans de nombreux cas, l'étude de la théorie des ressources (RBV) a montré qu'elle nécessite diverses méthodes pour identifier, mesurer et comprendre les ressources de l'entreprise au sein de l'organisation (Hoskisson et al., 1999). De nombreuses recherches antérieures montrent que cette théorie est un cadre de référence pour comprendre dans quelle mesure les différentes capacités contribuent à la valeur de l'organisation (Raduan et al., 2009).

Dans l'ensemble, l'approche basée sur les ressources/connaissances fournit une orientation concernant le contrôle global de l'entreprise, car l'entreprise dispose de certaines ressources hétérogènes sur lesquelles elle peut exercer un contrôle interne.

2. Le contexte des hôpitaux publics

Les hôpitaux publics sont des organisations sociales qui se distinguent par leur travail de promotion des soins de santé en tant que fonction vitale de la société (Porter et Teinsberg, 2006). De surcroît, les hôpitaux sont des organisations professionnelles complexes, pluralistes et paradoxales (Mintzberg, 1994). La nature hybride des hôpitaux à but non lucratif, en particulier, pose un défi supplémentaire aux gestionnaires, qui doivent jongler entre la

durabilité économique et financière et les dimensions sociales inhérentes à ces organisations (Benlakouiri et al., 2019).

Le secteur public comprend les activités économiques contrôlées par le gouvernement, dont beaucoup sont des services publics. Les organisations de services publics, qui ne sont pas soumises à la discipline du marché concurrentiel, peuvent manquer d'incitations à contrôler les coûts ou à fournir un service de qualité et à répondre aux besoins des citoyens. Ils ont également des objectifs multiples et non financiers, comme en témoigne l'inclusion de tous les aspects de la performance dans les définitions (Hodges et al., 1996).

3. Le contrôle interne

Le terme du contrôle interne a été adopté par les Anglo-Saxons (Internal Control) et fait référence à l'unité de contrôle interne qui vise à évaluer le fonctionnement suffisant du système de contrôle interne, c'est-à-dire les fonctions secondaires (Controls), et suggère que des améliorations sont possibles dans les cas où des faiblesses sont découvertes.

D'après Cook et Winkle (1976), le système de contrôle interne ressemble au système nerveux humain qui se répand dans l'entreprise en exécutant les ordres et les réactions vers la direction. Donc, il est directement lié à la structure organisationnelle et aux règles générales de l'entreprise.

Également, pour Millichamp (1993) le système de contrôle interne désigne l'ensemble des contrôles, financiers ou autres, mis en place par la direction afin de poursuivre la gestion de l'organisation de manière ordonnée et efficace, en garantissant le respect des politiques de gestion, en protégeant les actifs et en garantissant, dans la mesure du possible, l'exhaustivité et l'exactitude des enregistrements. Les différentes composantes d'un système de contrôle interne sont connues sous le nom de contrôles.

En effet, on peut dire que contrôle interne fait référence aux mesures mises en place par une organisation afin d'assurer la réalisation des objectifs, des buts et des missions de l'organisation. Il s'agit d'un ensemble de politiques et de procédures adoptées par une organisation pour garantir que les transactions sont traitées de manière appropriée afin d'éviter le gaspillage, le vol et la mauvaise utilisation des ressources de l'organisation. De surcroît, le contrôle interne représente un processus dynamique intégral qui s'adapte en permanence aux changements auxquels une organisation est confrontée.

De plus, il ressort clairement des définitions ci-dessus que le contrôle interne n'est pas seulement un outil unilatéral permettant de contrôler l'ordre et la justesse de certaines

situations, mais il s'agit d'une méthode d'amélioration de la valeur ajoutée d'une organisation, permettant d'atteindre la performance organisationnelle (Nimi et al., 2020).

3.1 Structure du contrôle interne

3.1.1 Environnement de contrôle

Amudo et Inanga (2009) considèrent l'environnement de contrôle comme l'aspect principal de la gestion de l'organisation, il reflète les politiques et l'attitude de la direction en ce qui concerne l'importance de l'audit interne. Cependant, il est considéré comme le fondement des autres composantes du contrôle interne et de la structure qui le sous-tend. Ainsi, l'objectif principal d'environnement de contrôle est de réduire le niveau des activités frauduleuses au sein du fonctionnement organisationnel, donc la qualité du système de contrôle interne dépend également de la fonction et de la qualité de son environnement de contrôle (Theofanis et al., 2011). De surcroît, il est primordial de fournir un environnement de contrôle adéquat à une organisation publique pour assurer l'efficacité de son fonctionnement.

L'environnement de contrôle est considéré comme le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne, il comporte plusieurs facteurs tels que les valeurs d'éthique et l'intégrité des responsables chargés de formuler, d'administrer et de surveiller les contrôles, la compétence et l'engagement des personnes chargées de l'exécution des tâches, la philosophie de gestion de l'entreprise, le conseil d'administration ou bien les comités de vérification, la structure organisationnelle et le style de fonctionnement, et aussi les processus d'évaluation des risques, c'est-à-dire l'évaluation des facteurs qui ont un impact négatif sur l'atteinte des objectifs organisationnels.

3.1.2 Évaluation des risques

Les risques comprennent les circonstances et les événements internes et externes, c'est pour cette raison, ils sont considérés comme pertinents pour l'information financière, et aussi, ils peuvent avoir un impact négatif sur la capacité de l'organisation à collecter, résumer et traiter les informations financières conformément aux instructions de la direction. Ainsi, à tous les niveaux de l'organisation, il existe des risques internes et externes qui pourraient empêcher la réalisation des objectifs fixés (Bento et al., 2018). Donc, la direction devrait identifier et chercher à prévenir ces risques. En effet, les gestionnaires doivent déterminer la cause et la priorité de chaque risque. Dans le même enchaînement des idées, il faut noter que la cause du risque est la raison pour laquelle un événement défavorable peut se produire. La direction doit

également déterminer la cause de chaque risque, ces informations sont essentielles pour que la direction puisse concevoir des activités de contrôle qui limiteront efficacement le risque.

Selon Isah et al (2022), la direction devrait établir une liste des risques prioritaires pour aider à décider comment répartir les ressources entre les différentes activités de contrôle utilisées pour réduire les risques. Plus la priorité est élevée, plus les ressources et les activités de contrôle qui devraient être utilisées pour réduire le risque sont importantes.

3.1.3 Activités de contrôle

DiNapoli (2007) révèle que les activités de contrôle représentent « *les systèmes, les principes, les orientations et les décisions établis par la direction au cours de diverses activités pour prévoir ou réduire les dangers qui ont un impact néfaste sur l'organisation dans l'atteinte de ses objectifs* ». En effet, la direction doit mettre en place des activités de contrôle afin d'accomplir de manière efficace et efficiente les objectifs et la mission de l'organisation. En outre, Gamage et al., (2014) ont défini les activités de contrôle comme des outils qui contribuent à prévenir ou à réduire les risques susceptibles d'entraver la réalisation des objectifs et de la mission de l'organisation. En effet, la direction doit mettre en place des activités de contrôle afin d'accomplir de manière efficace et efficiente les objectifs et la mission de l'organisation.

Dans un autre volet, Rae et al., (2017) ont révélé que les activités de contrôle sont présentes dans toute l'organisation, dans toutes les fonctions et à tous les niveaux. Elles comprennent une série d'activités telles que les autorisations, les approbations, les rapprochements, les vérifications, les examens des performances opérationnelles, la sécurité des actifs et la séparation des tâches. Les composantes des activités de contrôle comprennent les procédures d'autorisation du personnel et la séparation des tâches. Par ailleurs, Miller (2022) a révélé que les activités de contrôle représentent une autre composante de contrôle interne, sont des politiques et des procédures qui contribuent à garantir l'application des directives de gestion.

3.1.4 Information et communication

Kaplan (2008) définit l'information comme ensemble de données recueillies et préparées de manière à les rendre utilisables par le destinataire ou son utilisateur. Elle permet de comptabiliser les sorties dans le système d'information et d'avoir un impact dans les différentes prises de décision. Elle représente une base de données qui a été traitée d'une manière prévue par le sens, pour les utiliser et en tirer profit dans la prise de décision.

Selon Barton (2009), une organisation sans systèmes de contrôle interne mis en place est généralement perçue comme étant ouverte à plusieurs risques tels que : le risque de perte des actifs de l'entreprise, le risque de produire des états financiers incorrects, le risque de vol et la mauvaise gestion des documents vitaux de l'organisation. Les problèmes de documents financiers incorrects, biaisés ou peu fiables sont plus courants dans le secteur public et surtout dans les pays en développement.

Les communications administratives sont divisées en deux types internes et externes, la communication interne est le moyen par lequel les informations sont distribuées à travers les hauts et les bas et à l'intérieur de l'organisation au sein de la même unité et aider les gens à obtenir des informations claires de la haute direction, qui supervise les responsabilités qui doivent être prises au sérieux. Tandis que les communications externes sont bidirectionnelles, elles sont capables de se connecter et de communiquer en donnant des informations aux parties extérieures et en les obtenant d'elles selon les besoins (Abu-Salmiya, 2012).

3.1.5 Suivi des contrôles

La cinquième composante relative au suivi des contrôles assure le bon fonctionnement des quatre autres composantes du contrôle interne (Krishnan, 2005). Il évalue la performance des systèmes de contrôle interne par une surveillance continue, des évaluations distinctes ou une combinaison des deux. Les principales méthodes de suivi comprennent la gestion régulière, les activités de supervision, la comptabilité de responsabilité, les audits périodiques, les systèmes de détection des fraudes et d'autres actions. Les déficiences du contrôle interne et les faiblesses matérielles sont signalées à la direction générale et au conseil d'administration, ce qui leur permet de corriger les problèmes en temps utile (Amudo et Inanga, 2009).

En outre, la surveillance est un processus qui permet de déterminer dans le temps la qualité des performances des différentes composantes du contrôle interne, elle consiste à déterminer la conception et le fonctionnement du système de contrôle interne en temps utile pour prendre les mesures correctives nécessaires. Ce processus s'effectue généralement par le biais d'évaluations séparées, d'activités continues et par diverses combinaisons entre les deux. Ainsi, les composantes du système de contrôle interne sont pratiquement applicables dans l'audit, ces composantes sont prises en compte en fonction de la structure de l'entreprise, de la taille, de la nature des activités, des caractéristiques de propriété, de la complexité et de la diversité des opérations, et aussi les méthodes utilisées pour recueillir, traiter, conserver, transmettre et accéder aux informations (Länsiluoto et al., 2016).

3.2 Efficacité du contrôle interne :

Emasu (2007) souligne qu'un système de contrôle interne efficace comprend : la responsabilisation des employés, la production de rapports financiers en temps utile, la tenue de registres comptables appropriés, l'atténuation des risques par les employés internes, la communication efficace entre les employés, l'utilisation efficiente et efficace des ressources financières et non-financières et des technologies de l'information et de la communication dans la prestation de services. Il contribue également à la protection des actifs, notamment à la prévention et à la détection de la fraude et de l'utilisation abusive des ressources de l'organisation. Ainsi, il garantit que l'organisation n'est pas exposée à des risques financiers évitables et que les informations financières utilisées au sein de l'organisation et pour la publication sont fiables.

Également, l'efficacité du système de contrôle interne d'une entreprise est généralement reconnue comme une condition préalable au processus d'audit, car elle est considérée comme le principal déterminant de la sélection, du moment et de l'étendue de l'application ou de la restriction des procédures d'audit (Aramide et Bashir, 2015). Cependant, selon Lisic et al., (2016), les entreprises peuvent intégrer de nombreuses procédures pour améliorer et développer leurs systèmes de contrôle interne. Il s'agit par exemple de diviser les responsabilités, de créer des divisions d'audit interne, d'utiliser des outils d'information électroniques efficaces et d'accorder plus d'attention aux compétences de leurs employés en les faisant participer à des cours et séminaires périodiques de formation. Par conséquent, les systèmes de contrôle interne comportent de nombreux aspects qui doivent être évalués avant d'entamer les procédures d'audit.

En effet, l'efficacité du contrôle interne repose essentiellement sur la réalisation de trois catégories d'objectifs, à savoir : le contrôle opérationnel, le reporting et le contrôle de conformité.

3.2.1 Contrôle opérationnel

Il faut noter que les objectifs opérationnels, qui varient en fonction des choix de la direction, sont liés à la réalisation de la mission de base de l'entreprise et peuvent concerner l'amélioration de la qualité et de l'innovation, ainsi que la réduction des coûts et des délais de production (Ostroff et Schmitt, 1993). À cet égard, au sein d'une organisation, tous les membres du personnel devraient être chargés de signaler les problèmes liés aux opérations, de suivre et d'améliorer leur performance, et de surveiller le non-respect des politiques et des divers codes

professionnels, ou les violations des politiques, normes, pratiques et procédures. Leurs responsabilités particulières doivent être documentées dans leurs dossiers individuels.

Selon une autre posture, le cadre COSO (2009) souligne que la réalisation des objectifs opérationnels et stratégiques d'une organisation peut dépendre de facteurs extérieurs à l'entreprise, tels que la concurrence ou l'innovation technologique. Ces facteurs sont en dehors du champ d'application du contrôle interne, par conséquent, un contrôle interne efficace ne fournit qu'une information ou un retour d'information en temps utile sur les progrès accomplis dans la réalisation des objectifs opérationnels et stratégiques, mais ne peut garantir leur réalisation. De plus, un système de contrôle efficace doit fournir l'assurance que : l'accès aux actifs est correctement contrôlé, ces actifs sont comptabilisés de manière appropriée, des comparaisons périodiques des actifs existants avec les documents comptables sont effectuées, les transactions sont conformes aux règlements et lois.

3.2.2 Reporting

Le contrôle interne en matière d'information financière est un processus conçu pour fournir l'assurance que la direction veille de manière adéquate à la fiabilité du reporting financier et à la préparation des états financiers conformément aux principes comptables généralement admis. Il comprend des politiques et des procédures pour garder l'enregistrement de la comptabilité, l'autorisation des dépenses ainsi que la réception et la sécurité des actifs (PCAOB, 2004). De plus, le contrôle interne en matière de reporting financier peut être jugé efficace lorsqu'il existe une assurance raisonnable que les états financiers sont préparés de manière fiable. Si le contrôle interne est un processus, son efficacité est un état ou une condition du processus à un moment donné (COSO, 1994). Les évaluations quantitatives sont conçues pour mesurer le niveau de confiance que l'on peut accorder à la capacité du système de contrôle interne à fonctionner efficacement (Perry, 2005). Ainsi, les recherches antérieures montrent que des contrôles internes faibles peuvent conduire à des informations comptables de mauvaise qualité

Pour représenter fidèlement les phénomènes économiques que l'information est censée représenter, les rapports annuels doivent être complets, neutres et exempts d'erreurs significatives. Dans ce cadre, Mahmudi (2011) le rapport financier comme une forme de transparence qui soutient les exigences de responsabilité du gouvernement de contrôle des activités de la gestion des ressources publiques.

3.2.3 Contrôle de conformité

La conformité est une caractéristique générale des affaires (Brown, 2016). Tout d'abord, chaque entreprise doit se conformer à une certaine législation. Ensuite, il s'agit d'un processus composé de différentes étapes telles que l'aperçu de la législation, l'identification des exigences, l'évaluation des pratiques, l'évaluation des risques de non-conformité, l'attribution des responsabilités, la gestion de projet, les structures de rapport, etc.

Il faut noter que la fraude aux états financiers est l'un des principaux problèmes du monde économique. Les utilisateurs externes et internes des états financiers mettent de plus en doute les états financiers, et les autorités réglementaires ne peuvent pas affirmer avec certitude que les états financiers sont fiables et préparés conformément à toutes les dispositions réglementaires et éthiques des activités des comptables et des auditeurs (Kulikova et al., 2014).

4. Déterminants de l'efficacité du contrôle interne en milieu hospitalier

Les hôpitaux publics constituent un système adaptatif très complexe, il est donc impératif d'adopter une perspective de contingence pour guider la conception des systèmes de contrôle interne afin d'assurer un fonctionnement efficace de ces systèmes. En conséquence, cette étude vise à proposer un cadre de contingence pour faire progresser la compréhension de la relation entre la conception des systèmes de contrôle interne et leur efficacité dans les organisations de soins de santé, telles que les hôpitaux publics marocains.

Plusieurs auteurs ont considéré des notions génériques du contexte et ont fourni des arguments convaincants quant à leur relation avec les structures et systèmes organisationnels (Chenhall, 2007). Dans ce cadre, l'identification des variables contextuelles potentiellement impliquées dans la conception d'un système de contrôle interne efficace peut être attribuée aux cadres originaux de contingence structurelle développés dans la théorie organisationnelle, et plus particulièrement en relation avec les systèmes de contrôle de gestion.

Plusieurs auteurs ont déclaré que l'environnement externe, la taille et la culture organisationnelle sont des facteurs importants à prendre en compte lors de l'adaptation des structures pour que l'organisation soit performante (Ahmed et al., 2016). C'est la raison pour laquelle on a opté pour ces variables qui sont largement utilisées dans la littérature pour examiner l'impact des caractéristiques de contingence sur la structure de contrôle interne au niveau des hôpitaux publics.

4.1 Taille de l'hôpital

Pour Miles et al., (1978), la taille désigne la couverture géographique de l'organisation, ainsi que l'étendue de ses activités. Il ne fait aucun doute que la taille de l'organisation influence le degré de bureaucratie de cette dernière. Une structure bureaucratique est bien adaptée aux grandes organisations, car le processus décisionnel repose sur des règles qui garantissent l'efficacité et la rentabilité.

Selon une autre posture, Scott (1992) décrit deux autres facettes de la taille. Premièrement, la taille peut être une variable contextuelle, liée davantage à la relation d'une organisation avec son environnement ; une grande taille peut donc signaler une relation complexe avec l'environnement. Deuxièmement, la taille peut être un phénomène institutionnel, dans la mesure où les grandes organisations sont plus visibles pour une variété de parties prenantes externes et sont donc soumises à des pressions institutionnelles. L'auteur a conclu que l'effet attendu de la taille est paradoxal. Selon la définition structurelle des propriétés, l'augmentation de la taille exigerait une augmentation de la rationalisation et l'application du mode de contrôle bureaucratique. De plus, l'augmentation de la taille est interprétée par les membres de l'organisation comme une augmentation de la complexité ou de la visibilité du travail qu'ils effectuent, ce qui nécessiterait l'utilisation de modes de contrôle personnels et collectifs (Gupta et al., 1994).

De tout ce qui est cité ci-dessus, on peut déduire l'hypothèse suivante :

(H1) : "Plus la taille de l'hôpital est importante, plus le contrôle interne est susceptible d'émerger et de se développer".

4.2 Réglementation

Le gouvernement a longtemps été considéré comme l'un des agents de changement les plus importants pour influencer le comportement des organisations en définissant les règles du jeu. Pour Brown (1962) la plus grande complexité des entreprises, l'intensification des exigences des lois et des règlements, la révolution technologique, la pression accrue des différentes parties prenantes pour obtenir davantage d'informations sur l'entreprise et l'augmentation des coûts de l'expertise comptable ont accru la demande de contrôles internes (Mock et Turner, 2013).

En outre, Mellahi (2007) a noté que « *si la loi crée des sanctions pour certains comportements, elle crée également des défenses et des failles que les organisations rationnelles peuvent exploiter pour échapper à ces sanctions* ». En outre, l'application des lois dépend largement de

la manière dont les employeurs, les fonctionnaires et les avocats interprètent les lois en termes de certitude et de sévérité des sanctions en cas de violation (Edelman et al., 1992). En outre, les organisations ne sont pas des exécutants passifs des lois et règlements de l'État. La mesure dans laquelle les organisations se conforment et obéissent aux lois et règlements de l'État est influencée par une grande variété de facteurs, y compris, par exemple, la capacité d'influencer les responsables de l'application de la loi, le calcul et l'évaluation du coût de ne pas obéir à la loi par rapport au coût de s'y conformer, le niveau de soutien public de la loi, et les éventuelles sanctions illégales infligées par les clients et autres parties prenantes influentes (Godard, 2002). En plus des exigences légales et réglementaires qui obligent les organisations à se conformer, le désir général de réduire le risque de perte dans le monde entier peut inciter les organisations à mettre en œuvre des dispositions législatives de manière à ce que le contrôle interne et la protection des actifs soient assurés (Luthy et Forcht, 2006). La loi Sarbanes-Oxley (SOX, 2002) est un exemple de législation qui résulte, en grande partie, des échecs et des faiblesses perçues dans les systèmes de contrôle interne qui auraient pu les éviter.

Pour Wang et Liu (2019), l'objectif politique de la réglementation est d'améliorer le fonctionnement des organisations publiques et pour répondre aux exigences et d'éviter les coûts de mise en conformité. En effet, l'intervention du gouvernement dans le contrôle et la protection des entreprises et établissements publics (EEP) est particulièrement importante.

En effet, pour tenter d'examiner l'effet de réglementation sur la structure du contrôle interne en milieu des hôpitaux publics, la deuxième hypothèse peut être déduite :

(H2) : Plus le contrôle interne est institutionnalisé et réglementé plus l'hôpital public l'adopte.

4.3 Culture organisationnelle

Pfister (2009) a présenté une approche plus substantielle de la relation entre la culture organisationnelle et le contrôle interne. L'auteur identifie deux défis pour sa recherche : capturer l'effet de la culture organisationnelle sur l'efficacité du contrôle interne et capturer la manière dont les mécanismes de contrôle interne influencent la culture organisationnelle. Afin de répondre à ces deux défis, l'auteur propose un cadre contrôle-culture. Il faut noter que contrairement aux recherches en sciences de gestion, l'auteur dans son approche, a considéré la culture est une variable qui pourrait être influencée par le top-management, et non une variable contextuelle.

Dans le même enchaînement d'idées, Biegelman et Bartow (2012) affirment que seule une culture de conformité non seulement avec la loi, mais aussi avec les principes d'honnêteté et d'intégrité, représente la solution proactive pour prévenir certaines erreurs organisationnelles. De surcroît, l'IFAC (2013) parle de la nécessité de développer une culture pour stimuler les membres de l'organisation à agir en accord avec les stratégies de gestion des risques et les politiques de contrôle interne, où l'exemple personnel du top-management a un rôle important. Par conséquent, l'hypothèse suivante est développée pour aborder cette relation :

(H3) : L'existence d'une bonne culture organisationnelle impacterait positivement la structure de contrôle interne.

4.4 Environnementale externe

Lawrence et Lorsch (1967) soulignent que le degré d'incertitude environnementale affecte les structures organisationnelles. Par conséquent, les organisations adaptent leurs structures et leurs processus à l'environnement (Miles et Snow, 1978). De plus, les entreprises confrontées à une plus grande incertitude environnementale utilisent des contrôles opérationnels plus sophistiqués.

Selon une autre vision, Khandwalla (1977) propose une taxonomie utile des variables environnementales. Celles-ci comprennent la turbulence (risquée, imprévisible, fluctuante et ambiguë), l'hostilité (stressante, dominante et restrictive), la diversité (variété des produits, des intrants et des clients) et la complexité (développement rapide des technologies). D'autres éléments de l'environnement qui peuvent générer des pressions ou offrir des opportunités sont la complexité et le dynamisme (Duncan, 1972), simple-complexe et statique-dynamique (Waterhouse et Tiessen, 1978), contrôlable et incontrôlable (Ewusi-Mensah, 1981), l'ambiguïté (Ouchi, 1979) ou l'équivocité (Daft et Macintosh, 1981).

Il faut signaler que l'incertitude dans l'univers hospitalier est inhérente aux tâches et aux maladies ; par exemple, l'incertitude quant au comportement clinique des médecins (Allison et al., 1998) et à la manière dont ces comportements se conjuguent dans des contextes cliniques spécifiques, influence le type de stratégies d'amélioration. En outre, il a été constaté empiriquement que la facilité d'utilisation du dossier médical électronique par les médecins améliore la qualité de la pratique des médecins.

En effet, dans le contexte hospitalier, la concurrence accrue influence les décisions de l'hôpital à utiliser des systèmes de contrôle des coûts plus avancés (Gagnon et al., 2016). Au fur et à

mesure que l'incertitude environnementale augmente, les décideurs recherchent des informations plus étendues et plus détaillées pour la planification et le contrôle.

De tout ce qui est mentionné ci-dessus, on déduit l'hypothèse suivante :

(H4) : Une incertitude environnementale perçue élevée favoriserait le développement des contrôles internes

5. La relation entre le contrôle interne et l'audit interne

Aujourd'hui, les hôpitaux publics sont confrontés à une demande de responsabilisation, où les questions qui se posent dans le monde entier devraient réorienter l'implication des auditeurs internes dans l'évaluation de l'exposition aux risques, du contrôle et de gouvernance hospitalière. En effet, le développement de l'hôpital public exige plus de responsabilités et de transparence dans la gestion hospitalière. Cela rend nécessaire la présence d'une fonction d'audit interne qui peut soutenir les mécanismes de contrôle interne.

Collier et Gregory (2012) soulignent que l'audit interne est une fonction d'évaluation indépendante établie au sein d'une organisation pour examiner et évaluer ses activités en tant que service indépendant au sein de l'organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. De plus, le champ d'application de l'audit interne est déterminé par la direction. Par conséquent, cela peut nuire à l'objectivité de l'auditeur interne et entraver son indépendance, il est assez difficile de faire un rapport négatif sur quelqu'un qui détermine la portée de votre travail.

De surcroît, l'audit interne est une fonction indépendante et orientée vers des objectifs destinés à améliorer le fonctionnement de l'organisation, en outre, cette fonction facilite la réalisation des objectifs tout en se basant sur une méthode ordonnée et limitée pour améliorer et l'adéquation du contrôle, de gestion et des processus gouvernementaux. Il est décrit comme une fonction organisationnelle qui fonctionne pour tester et évaluer les activités de l'entreprise en tant que service fourni à l'organisation (Sunyoto, 2014).

L'institut des auditeurs internes AII (2015) a défini l'audit interne comme une activité indépendante, objective, d'assurance et de conseils, conçus pour apporter une valeur ajoutée et améliorer les opérations d'une organisation. Ainsi, il contribue à la réalisation des objectifs d'une organisation en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer le processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.

L'efficacité de l'audit interne a pris une importance croissante dans l'environnement de gouvernance actuel. Cependant, elle reste encore une énigme et est largement considérée comme une boîte noire peu explorée dans les recherches universitaires (Dittenhofer, 2001). Dans ce cadre, plusieurs études sur l'efficacité de l'audit interne au cours des dernières décennies se sont concentrées sur ce sujet du point de vue de l'offre et de la demande, et ont considéré un certain nombre de caractéristiques comme particulièrement pertinentes (Sarens et De Beelde, 2006).

De même, Reid et Ashelby (2002) suggèrent que l'efficacité des procédures d'audit interne est principalement jugée par trois facteurs qui comprennent : la fréquence des irrégularités commises par le personnel de l'organisation sous forme d'erreurs ou de fraude, la rapidité avec laquelle ces irrégularités sont détectées par les autorités et la planification qui rend plus difficile la répétition de ces irrégularités à l'avenir.

En effet, l'existence d'audit interne en milieu hospitalier est primordiale pour évaluer, apprécier, compléter les procédures de contrôle et tous les autres contrôles internes incorporés dans l'activité hospitalière. L'objectif principal de l'audit interne est d'évaluer l'efficacité et l'efficience du contrôle interne et du système de comptabilité et de faire des recommandations appropriées à la direction sur la manière dont les faiblesses pourraient être corrigées. L'audit interne est un système mis en place pour minimiser le risque d'irrégularités.

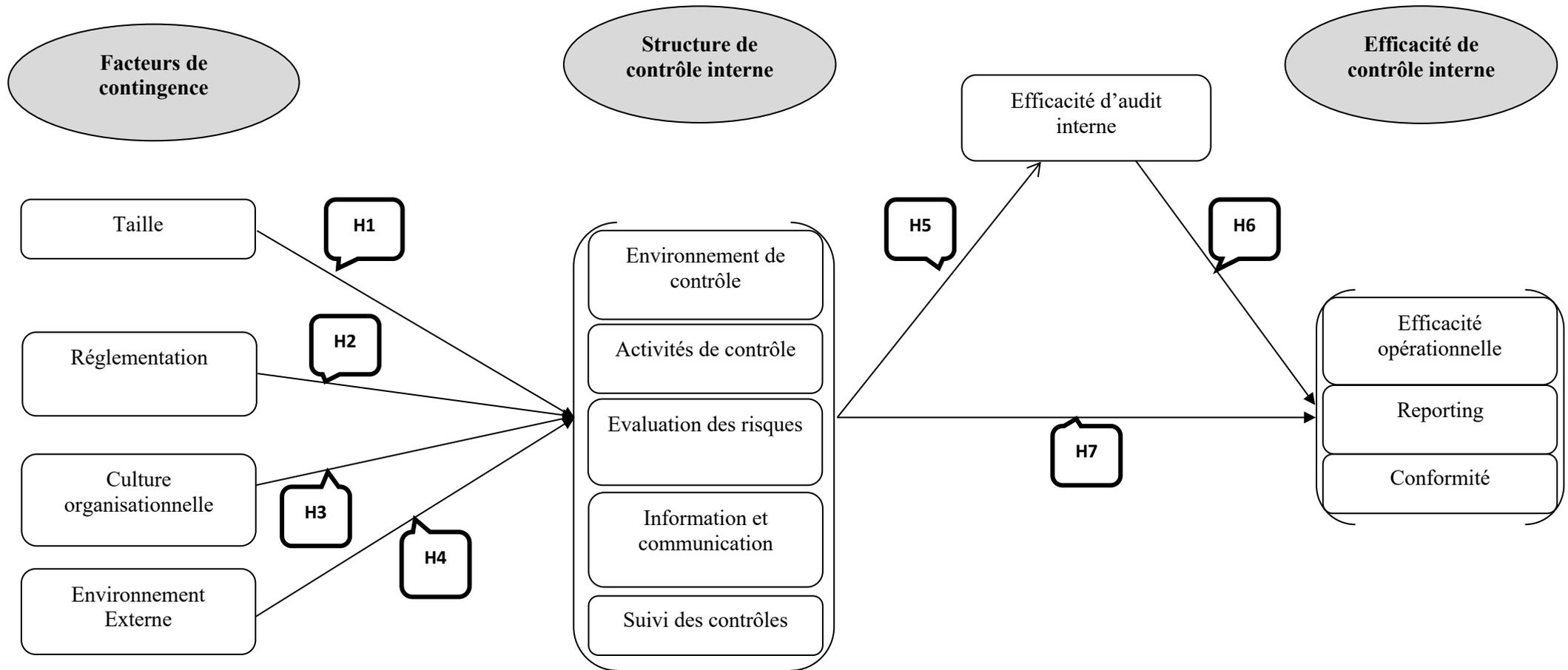
De tout ce qui est cité ci-dessus, on peut déduire les hypothèses suivantes :

(H5) : La présence et le bon fonctionnement des pratiques de contrôle interne amélioreraient l'efficacité d'audit interne ;

(H6) : l'efficacité d'audit interne et l'efficacité de contrôle interne sont positivement associées ;

(H7) : Il existe une relation significative entre la structure de contrôle interne et l'efficacité de contrôle interne.

6. Le modèle théorique développé



Source : Développé à partir de la revue de la littérature

Conclusion

Il faut mentionner que l'absence des contrôles internes adéquats expose la gestion financière de l'hôpital à plusieurs menaces telles que la perte des actifs et des états financiers erronés, le vol et la mauvaise gestion des documents vitaux de l'organisation peuvent être le fait d'un employé qui profite indûment d'enregistrements financiers incorrects et non fiables, ce qui peut entraîner une perte d'intégrité de l'organisation et la non-application de politiques comptables conformes à la législation applicable, ce qui dénote la nécessité d'un contrôle interne adéquat et efficace. Cette étude offre un modèle et une meilleure compréhension du contrôle interne dans le contexte hospitalier et aux chercheurs, afin d'élaborer un cadre de contrôle interne solide et efficace en milieu hospitalier. De plus, l'importance de notre recherche vient de l'importance de la mise en œuvre du contrôle interne dans les hôpitaux publics et de l'identification des composantes du contrôle interne et de leur effet sur les services sanitaires. Cette recherche clarifie également une partie importante de l'économie marocaine qu'est le secteur de sanitaire, cette recherche s'adresse également aux directeurs des hôpitaux publics et à tous les intervenants au sein des hôpitaux publics pour étudier les faiblesses des contrôles internes et la manière de les surmonter.

Plusieurs apports managériaux découlent de cette étude. Premièrement, il y a un manque de compréhension des systèmes de contrôle interne et leurs déterminants au sein des hôpitaux publics (Kim et Vonortas, 2014). Pour surmonter cette situation, les capacités et les compétences managériales des responsables hospitaliers et des employés doivent être améliorées en participant à des programmes de formation en contrôle interne. ainsi, compte tenu des avantages du contrôle interne, cette étude devrait permettre aux responsables des hôpitaux publics marocains de comprendre l'importance de constituer un environnement propice afin de garantir la mise en place d'un système de contrôle interne efficace et réussie dans l'hôpital public.

Malgré les contributions apportées par cette étude, elle met en lumière quelques aspects à prendre en compte par les futurs chercheurs. Les études ultérieures devraient envisager de couvrir d'autres organismes semi-publics ou privés, car la plupart des études sur le système de contrôle interne sont centrées sur les entreprises privées. En outre, les études futures dans ce domaine devraient considérer d'autres variables telles que la gestion des risques et la taille de l'audit interne comme des dimensions déterminant l'efficacité du contrôle interne.

BIBLIOGRAPHIE

- Abu-Salmiya (2012) « Pratique du diplôme de communication administrative chez les directeurs d'écoles du gouvernorat de Gaza de l'UNRWA et moyens de l'activer ».
- Ahmed, R. ; Mohamad, N.A.B. et Ahmad, M.S (2016) « Effet du soutien multidimensionnel de la direction sur la réussite d'un projet : Une enquête empirique ». Qual. Quant. 2016, 50, 151-176
- Allison, J.J., Kiefe, C.I., Cook, E.F., Gerrity, M.S., Orav, E.J. et Centor, R. (1998) « L'association de l'attitude des médecins à l'égard de l'incertitude et de la prise de risque avec l'utilisation des ressources dans un HMO de l'assurance-maladie ». Medical Decision Making, Vol. 18 No. 3, pp. 320-329.
- Amudo, A., et Inanga, E. L. (2009) « Évaluation des systèmes de contrôle interne : Une étude de cas en Ouganda ». International research journal of finance and Economics, 27(1), 124-144.
- Aramide, S. F., et Bashir, M. M. (2015) « L'efficacité du système de contrôle interne et la responsabilité financière au niveau du gouvernement local au Nigeria ». Journal international de la recherche en gestion des affaires, 3(8), 1-6.
- Barton, A. (2009) « L'utilisation et l'abus de la comptabilité dans le programme de réforme de la gestion financière du secteur public en Australie ». *Abacus*, 45(2), 221-248.
- Benlakouiri, A et Benlakouiri, A., et Nimi. I (2019) « De l'ingénierie des coûts à la gouvernance par les coûts à l'hôpital Ibn Nafis: CHU Mohammed VI–Marrakech ». La Revue Marocaine de Contrôle de Gestion. <https://revues.imist.ma/index.php/RMCG/article/view/16558/9106>.
- Bento, R.F., Mertins, L. et White, L.F. (2018) « Gestion des risques et contrôle interne : Une étude de la pratique de la comptabilité de gestion ». Progrès en matière de comptabilité de gestion, Emerald Publishing Limité, p. 1-25.
- Biegelman, M. T. et Bartow, J. T. (2012) « Feuille de route de l'exécutif pour la prévention de la fraude et le contrôle interne : Créer une culture de la conformité ». New Jersey: John Wiley & Sons.
- Brown, A. (2016) « La nécessité d'améliorer l'information financière d'une compagnie d'électricité d'un pays en développement ». *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 59, 1448–1454. doi:10.1016/j.rser.2016.01.095
- Brown, R. G. (1962) « Évaluation objective du contrôle interne ». *Journal of Accountancy* (Pre-1986), 114(5), 50.
- Chenhall, R.H (2007), « Théorisation des imprévus dans la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion » Université Monash, sous la direction de Chapman, C.S., Hopwood, Shields, A.G., M.D., *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford, 2007.
- Collier P, et Gregory A. (2012) « L'efficacité du comité d'audit et les honoraires d'audit ». *The European Accounting Review*. 2012 ; 5:177-198.

- Cook, T. D et D. T. Campbell (1979) « Quasi-expérimentation : Questions de conception et d'analyse pour les situations de terrain ». [M] . Boston: Houghton Mifflin Company, 1979.
- COSO (2013) « Cadre intégré de contrôle interne : Résumé exécutif ».
- Daft, R. L. et Macintosh, N. J. (1981) « Une exploration préliminaire de la quantité et de l'équivocité du traitement de l'information dans les unités de travail organisationnelles ». *Administrative Science Quarterly*, 26(2), 207-244.
- DiNapoli, T. P. (2007) « Normes de contrôle interne ». New York State Government.
- Dittenhofer, M.(2001) « L'efficacité de l'audit interne : une extension des méthodes actuelles ». *Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Duncan, R.B. (1972) « Caractéristiques des environnements organisationnels et incertitude environnementale perçue ». *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17 No. 3, pp. 313-327.
- Edelman, L.B., Abraham, S.E. et Erlanger, S.H. (1992) « Construction professionnelle de l'environnement juridique : la menace exagérée de la doctrine du licenciement injustifié ». *Law and Society Review*, 26 : 47 - 87.
- Emasu, S. (2007) « gestion des finances publiques - Concepts et pratiques ».
- Ewusi-Mensah, K. (1981) « L'environnement organisationnel externe et son impact sur les systèmes d'information managériaux ». *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 310-316.
- Gagnon, M.P., Simonyan, D., Ghandour, E.K., Godin, G., Labrecque, M., Ouimet, M. et Rousseau, M. (2016) « Facteurs influençant l'adoption des dossiers de santé électroniques par les médecins : une analyse multiniveau ». *International Journal of Information Management*, Vol. 36 No. 3, pp. 258-270.
- Gamage, C. T., Lock, K. L., et Fernando, A. A. J. (2014) « Un cadre de recherche proposé : L'efficacité du système de contrôle interne dans les banques commerciales d'État au Sri Lanka ». *International Journal of scientific research and innovative technology*, 1(5), 25-44.
- Godard, L. (2002) « La taille du conseil d'administration: déterminants et impact sur la performance ». *Revue Sciences de gestion*, 33(2002), 125-148.
- Gupta, P, Dirsmith, W et Fogarty, T (1994) « Coordination et contrôle dans une agence gouvernementale : Perspectives de la théorie des contingences et des institutions sur les audits du GAO ». *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39, No. 2 (Jun., 1994), pp. 264-284
- Gupta, P, Dirsmith, W et Fogarty, T (1994) « Coordination et contrôle dans une agence gouvernementale : Perspectives de la théorie des contingences et des institutions sur les audits du GAO ». *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39, No. 2 (Jun., 1994), pp. 264-284
- Henri, J. F (2006) « Systèmes de contrôle de gestion et stratégie : perspective basée sur les ressources », *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp. 529-558.

- Hodges, R., Wright, M., et Keasey, K. (1996) « Le gouvernement d'entreprise dans les services publics : Concepts et questions ». *Public Money & Management*, 16(2), 7-13.
- Hoskisson, R. E., Hitt, M. A., Wan, W. P., et Yiu, D (1999) « Théorie et recherche en management stratégique : Les oscillations d'un pendule ». *Journal of Management*, 25(3), 417-456.
- IFAC (2013) « Norme internationale d'audit 610 sur l'utilisation du travail des auditeurs internes Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance, Fédération internationale des comptables ». New York, NY, disponible à l'adresse : www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-.pdf
- Isah, A. I. (2022) « Système de contrôle interne et qualité des rapports financiers des banques de microfinance dans l'État de Kaduna Lawal Muhammad abuuthman ».
- Kaplan, S. (2008) « Concours de cadrage : L'élaboration de stratégies dans l'incertitude ». *Organization science*.
- Khandwalla, P. (1977) « Conception des organisations ». New York, NY : Harcourt Brace Jovanovich.
- Kim, Y., et Vonortas, N. S. (2014) « La gestion des risques pendant les années de formation : Témoignages de jeunes entreprises en Europe ». *Technovation*, 34(8), 454-465.
- Krishnan, J. (2005) « Qualité du comité d'audit et contrôle interne : Une analyse empirique ». *The Accounting Review*, 80(2), 649-675.
- Kulikova, L. I., Grigoryeva, L. L., et Gubaidullina, A. R. (2014) « L'interrelation entre le jugement professionnel de l'expert-comptable et la qualité de l'information financière ». *Mediterranean journal of social sciences*, 5(24), 61-61.
- Lämsiluoto, A., Jokipii, A., et Eklund, T. (2016) « Efficacité du contrôle interne - une approche par grappes ». *Managerial Auditing Journal*.
- Lawrence, P. et J. Lorsch (1967) « Organisation et environnement : Managing Differentiation and Integration (Gérer la différenciation et l'intégration) ». Boston : École supérieure d'administration des affaires.
- Lisic, L. L., Neal, T. L., Zhang, I. X., et Zhang, Y. (2016) « Le pouvoir du PDG, la qualité du contrôle interne et l'efficacité du comité d'audit dans la substance versus dans la forme ». *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199-1237.
- Luthy, D et Forcht, K, (2006) « Lois et règlements affectant la gestion de l'information et cadres d'évaluation de la conformité ». *Information Management & Computer Security*, Vol. 14 Iss 2 pp. 155 – 166.
- Mahmudi (2011) « Comptabilité du secteur public ». UII Press, Yohyakarta.
- Mellahi, K. (2007) « L'effet des réglementations sur la GRH : entreprises du secteur privé en Arabie Saoudite ». *The International Journal of Human Resource Management*, 18(1), 85-99.

- Meyer, J et Rowan, B (1977) « Organisations institutionnalisées : La structure formelle comme mythe et cérémonie ». *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., et Coleman Jr, H. J. (1978) « Stratégie, structure et processus organisationnels ». *Academy of management review*, 3(3), 546-562.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., et Coleman Jr, H. J. (1978) « Stratégie, structure et processus organisationnels ». *Academy of management review*, 3(3), 546-562.
- Miller, S. T. (2022) « Stratégies et procédures de contrôle interne pour réduire la fraude dans les organisations confessionnelles à but non lucratif ».
- Millichamp, A.H. (1993) « Audit (6e éd.) ».
- Mintzberg, H. (1994) « L'essor et la chute de la planification stratégique ». *Harvard business review*, 72(1), 107-114.
- Mock, T. J., et Turner, J. L. (2013) « Évaluation du contrôle comptable interne et jugement de l'auditeur : Une anthologie ». Routledge.
- NIMI, . I. ., RIGAR, . S. M., & EL IDRISSE, R. (2020) « Le contrôle interne : un levier de performance organisationnelle », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 5 : numéro 3 » pp : 554 – 575. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/752/691>
- NIMI, . I. ., RIGAR, . S. M., & EL IDRISSE, R. (2020) « Implémentation du système de contrôle de gestion au sein des hôpitaux publics marocains: État de l'art, avantages et contraintes ». *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 4(2). Retrieved from <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/516>.
- Ostroff, C., et Schmitt, N. (1993) « Configurations de l'efficacité et de l'efficience organisationnelles ». *Academy of management Journal*, 36(6), 1345-1361.
- Ouchi, W. (1979) « La relation entre la structure organisationnelle et le contrôle organisationnel ». *Administrative Science Quarterly*, 22, 95-113.
- Perry, W. E. (2005) « Une évaluation quantitative des contrôles internes : les auditeurs internes peuvent renforcer leurs efforts d'assurance en mettant en œuvre une approche systématique, basée sur un cadre, des examens de contrôle ». *Internal Auditor*, 62(2), 51-56.
- Pfister, J. (2009) « Gestion de la culture organisationnelle pour un contrôle interne efficace : De la pratique à la théorie », Springer Physica-Verlag, Berlin Heidelberg.
- Porter, M., et Teinsberg, E.O. (2006) « Redéfinir les soins de santé : Créer une concurrence fondée sur la valeur et les résultats ». Boston: Harvard Business School Press.
- Raduan, C. R., Jegak, U., Haslinda, A., et Alimin, I. I (2009) « Gestion, théories de la gestion stratégique et lien avec l'avantage concurrentiel organisationnel du point de vue des ressources ». *European Journal of Social Sciences*, 11(3), 402–417.

- Rae, K., Sands, J., et Subramaniam, N. (2017) « Associations entre les cinq composantes du cadre intégré de contrôle interne du COSO comme fondement d'une gouvernance d'entreprise de qualité ». *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28-54.
- Reid, K. et Ashelby, D. (2002) « Les processus d'audit interne de la qualité de Swansea L'assurance qualité dans l'enseignement ». Vol. 10.
- Sarens G, De Beelde I. (2006) « La relation entre l'audit interne et la direction générale : Une analyse qualitative des attentes et des perceptions ». *International Journal of Audit*. 2006 ; 10:219-241.
- Scott, R (1992) « L'adolescence de la théorie institutionnelle ». *Administrative Science Quarterly*, v. 32, n. 32, p. 493-511, 1987.
- Seles, B., de Sousa Jabbour, A., Jabbour, C., et Dangelico, R. (2016) « L'effet bullwhip vert, la diffusion des pratiques de la chaîne d'approvisionnement verte et les pressions institutionnelles ». *International Journal of Production Economics*, 182, 342-355.
- Sunyoto, D. (2014) « Audit (examen de comptabilité). Première impression ». Jakarta : CAPS (Centre du service de publication académique).
- Theofanis, K., Drogalas, G. et Giovanis, N. (2011) « Évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans l'hôtellerie grecque ». *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19-34.
- Wang H, Liu H (2019) « Investissement direct étranger, réglementation environnementale et pollution environnementale : une étude empirique basée sur les effets de seuil pour différentes régions chinoises ». *Environ Sci Pollut Res* 26:5394-5409. <https://doi.org/10.1007/s11356-018-3969-8>
- Waterhouse, J. et Tiessen, P. (1978) « Un cadre de contingence pour la recherche sur les systèmes de comptabilité de gestion ». *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
- Woods, M. (2009) « Une perspective de théorie de la contingence sur les systèmes de contrôle de la gestion des risques au sein du conseil municipal de Birmingham ». *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2008.10.003>.
- Yanlin. M et Yuting. L (2020) « Les marchés publics écologiques encouragent-ils la pratique de la certification environnementale des entreprises ? Le rôle de médiation du soutien du top management ». DOI : 10.1002/csr.2101