

## **Les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne : essai d'élaboration d'un modèle théorique**

### **Factors influencing the establishment of an internal control system: attempt to develop a theoretical model**

**Jaouad OUTSEKI**

Enseignant chercheur

ESSEM Business School, Maroc

**outseki.jaouad@gmail.com**

**Jaouad OBAD**

Enseignant chercheur

ESSEM Business School, Maroc

**obadjaouad@gmail.com**

**Date de soumission** : 14/10/2020

**Date d'acceptation** : 24/12/2020

**Pour citer cet article** :

OUTSEKI J. & OBAD J. (2020) «Les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne: essai d'élaboration d'un modèle théorique», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4: numéro 4 » pp: 191- 205.

## Résumé

Dans l'objectif d'assurer l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité aux lois et réglementations, l'entreprise se trouve dans l'obligation de mettre en place un système de contrôle interne sophistiqué. Néanmoins, plusieurs cadres de référence supposent qu'un système de contrôle interne qui s'avère efficace dans un contexte ne le sera pas nécessairement dans un autre. De ce fait, la mise en place d'un système de contrôle interne suscite d'emblée une analyse profonde des facteurs qui lui sont contingents. Dans le cadre de cet article, nous tentons, à travers une étude théorique, d'identifier les principaux facteurs de contingence susceptibles d'affecter la mise en place du système de contrôle interne. En ce sens, nous allons présenter dans la première partie la théorie de la contingence et sa place dans les recherches en sciences de gestion. Dans la deuxième partie, nous allons essayer de mettre l'accent sur les facteurs de contingence susceptibles d'influencer la mise en place d'un système de contrôle interne. Les facteurs de contingence retenus dans notre recherche touchent surtout au secteur d'activité de l'entreprise, sa taille, son âge, le dynamisme de son environnement et le type de formation du dirigeant.

**Mots clés :** contrôle interne ; facteurs de contingence ; efficacité et efficience des opérations ; fiabilité de l'information financière ; conformité aux lois et réglementations

## Abstract

To ensure the effectiveness and efficiency of operations, the reliability of financial statements and compliance with laws and regulation, the company is required to set up an internal control system sophisticated. However, several frames of reference assume that an internal control system that is effective in one context will not necessarily be effective in another. Therefore, the establishment of an internal control system prompts a deep analysis of the factors that are contingent upon it. In the context of this article, we attempt, through a theoretical study, to analyze the relationship that exists between contingency factors and the establishment of an internal control system. In this sense, we will present in the first part the theory of contingency and its place in research in management sciences. In the second part, we will try to focus on the contingency factors that may influence the establishment of an internal control system. The contingency factors retained in our research mainly touch the business sector of the company, its size, its age, the dynamism of its environment and the type of training of the leader.

**Keywords:** internal control; contingency factors; effectiveness and efficiency of operations; the reliability of financial statements; compliance with laws and regulation

## INTRODUCTION

Dans l'objectif d'assurer l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité aux lois et réglementations, les entreprises se trouvent dans l'obligation d'adopter un système de contrôle interne sophistiqué. Cependant, les changements intervenus dans l'économie, le contexte réglementaire et les activités de l'entreprise font qu'un système de contrôle interne qui s'avère efficace dans tel contexte ne le sera pas nécessairement dans tel autre (Bertin E, 2007).

La mise en place d'un système de contrôle interne efficace suscite d'emblée une analyse profonde de l'entreprise à travers une approche contingente (Jokipii A, 2010). Cette dernière développe les facteurs pouvant influencer le choix des systèmes de contrôle interne dans les entreprises. Ainsi, le caractère propre d'un modèle de contingence s'exprime par la probabilité qu'un élément interne ou externe à l'organisation ait une influence, directe ou non, sur un ou plusieurs de ses composantes ou de ses pratiques (Grepme, 1997). Afin d'assurer la bonne organisation du système de contrôle interne, il faut tenir compte de nombreux facteurs influençant les modalités d'organisation des processus comme la taille, la diversité des activités, la nature des risques encourus... (Bouquin, 1997).

L'objectif de cet article est de procéder à une revue de littérature théorique et empirique sur les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne. De ce fait, notre problématique de recherche se construit autour de la question suivante : « Quels sont les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne ? ».

Pour répondre à cette question, notre travail sera structuré en deux parties. Nous aborderons dans un premier temps la théorie de la contingence et sa place dans les recherches en sciences de gestion. Nous passerons par la suite à mettre l'accent sur les facteurs de contingence susceptibles d'influencer la mise en place d'un système de contrôle interne.

### 1. La théorie de la contingence et sa place dans les recherches en sciences de gestion

La théorie de la contingence, développée par Lawrence et Lorsch (1967)<sup>1</sup>, se caractérise par leur rupture avec certaines théories des organisations traditionnelles, notamment les courants de pensée normatifs classiques, qui défendent l'idée selon laquelle il n'y a qu'une seule et meilleure forme structurelle dans tous les cas (le fameux « *one best way* »). L'approche

---

<sup>1</sup> Lawrence et Lorsch n'ont pas été les premiers à évoquer les variables et les facteurs de dépendance ou de contingence mais ils étaient les premiers à réellement structurer ce courant de pensée. Ils ont donc hérité de la paternité de cette théorie.

contingente part du principe selon lequel « *A des situations diverses et variables peuvent correspondre des modes d'organisation divers et variables* » (Rojot J, 2005).

L'objectif de cette partie est d'expliquer l'évolution de la théorie de la contingence au fil du temps et de détailler les apports de cette théorie à l'étude des organisations.

### **1.1. Evolution historique de la théorie de la contingence**

Durant les années 1950, les paradigmes normatifs des théories classiques, tel que l'école des relations humaines, ont été critiqués par des chercheurs Anglo-Saxonnes. Les théories classiques se contentaient de chercher les meilleures solutions et les meilleures pratiques à appliquer pour toutes les organisations en partant de la relation simple « bon stimulus = bonne réponse » (Rojot J, 2005).

Les travaux de Woodward (1958) ont eu une contribution importante. Cet auteur affirme que les structures organisationnelles sont influencées par la technologie de production utilisée dans la firme. Ainsi, Milano (2002) a conclu, en rapportant les écrits de Woodward (1958), que « *l'affirmation très largement admise selon laquelle il y a des principes de direction valables pour tous les types de systèmes de production, semble très douteuse-conclusion qui a de très grandes conséquences pour l'enseignement de cette question* ».

En outre, Burns et Stalker (1961) ont réalisé une étude qui s'inscrit dans le cadre d'une approche contingente. L'objectif de cette étude était de comparer les structures organisationnelles de vingt entreprises anglaises. Pour ce faire, deux facteurs de l'environnement externes sont pris en compte, à savoir le domaine technologique où la firme opère, et la nature du marché des produits. Les résultats de cette étude montrent la présence de deux catégories d'organisation correspondant à deux styles de direction : les mécanistes (bureaucratiques, routinières, formalisées, centralisées) et les organiques (flexibles, adaptables, communicantes). Burns et Stalker (1961) ont été les premiers à montrer que l'environnement, et sa complexité, influençaient largement les structures internes des organisations et l'apport de leurs recherches a été considérable pour la théorie de la contingence.

Ainsi, parmi les fondateurs de cette théorie, nous citons Chandler (1962) qui a apporté des contributions à cette théorie. En effet, Chandler (1962) a montré que la structure d'une organisation résulte des stratégies mises en place, qui, elles-mêmes, sont la conséquence des changements de l'environnement subis par la firme.

En outre, les études de Lawrence et Lorsch (1967), basées sur les recherches de Woodward (1958), ont abouti à l'apparition de la théorie de contingence structurelle. Lawrence et Lorsch (1967) ont démontré, à travers une étude réalisée sur un ensemble de divisions et de centres de profit appartenant à dix organisations, qu'il n'existe pas une seule manière de structurer une organisation. L'objectif de leur recherche était d'examiner l'adaptation des structures internes des entreprises à leur environnement spécifique. Pour ce faire, ils ont proposé les concepts de différenciation et d'intégration pour étudier les structures : la différenciation se définit comme la segmentation de l'organisation en sous-systèmes, et en fonction de son environnement direct, chacun de ces systèmes développe des attitudes et des caractéristiques propres. Cependant, l'intégration renvoie à la qualité de la collaboration entre les sous-systèmes pour se conformer à l'environnement de l'organisation (Lawrence et Lorsch, 1967). Les recherches menées par Lawrence et Lorsch (1967) ont abouti à une conclusion selon laquelle qu'à des environnements différents devraient correspondre des structures d'organisation différentes qui étaient contingentes à des facteurs internes ou externes.

## **1.2. Apports de la théorie de la contingence à l'étude des organisations**

La théorie de la contingence essaye, à travers les conclusions des différents travaux évoqués, d'expliquer l'impact de certaines variables, internes ou externes, sur les structures organisationnelles. C'est pour cette raison que nous parlons également de théorie de la contingence structurelle. Parmi ces principales variables identifiées, nous citons la taille (Hickson et al., 1971), la technologie (Thompson, 1967 ; Woodward, 1965), la stratégie organisationnelle (Chandler, 1962 ; Child, 1972) et l'environnement et sa complexité (Burns et Stalker, 1961 ; Lawrence et Lorsch, 1967).

Depuis le début des années 1970, les recherches sur les structures des organisations basées sur l'approche contingente ont eu un essor certain et leurs conclusions ont contribué à l'apparition d'un courant de recherche assez riche. A cet effet, la théorie de la contingence a permis depuis son apparition de procéder à des analyses préalables à la mise en place de n'importe quel système de gestion dans les organisations. Ces analyses favorisent l'adaptation d'un système de gestion aux spécificités de chaque organisation et aux contextes auxquels elle est confrontée, elle dégage également les facteurs qui influencent le choix de ce système. Ces facteurs, qui semblent significatifs et qui ne sont pas discriminants les uns des autres, peuvent contribuer à l'atténuation de la diversification des formes de l'organisation (Elkadiri Boutchich D. et Gallouj N., 2014). Toutefois, avec la présence d'une complexification de

l'environnement et de ses composantes, cette forme de contingence n'est pas toujours opérante, sa transcendance est d'autant plus nécessaire qu'elle permette de réduire les spécificités du contexte et de rendre la structure plus adaptée et moins simpliste, dans la mesure où les approches contingentes contemporaines cherchent l'explication des choix effectués et n'admettent pas les simplifications (Pariente P, 1998).

Nous pouvons conclure de ce courant de recherche que l'organisation « subit » le poids du contexte environnemental dans lequel elle opère et elle s'ajuste à ce dernier dans son fonctionnement et ses structures (Donaldson L, 1996). Ainsi, l'amélioration de la performance ne dépend pas des initiatives personnelles des managers mais de leur capacité à adapter la structure à l'environnement dans lequel ils opèrent (Milano P, 2002).

## **2. Facteurs de contingence et système de contrôle interne**

### **2.1. Type d'activité**

L'existence et l'efficacité du système de contrôle interne sont indispensables au développement de l'activité de l'entreprise (Ezzarzari Z. et Hilmi Y., 2020). Cependant, ce système est influencé par le type d'activité de l'entreprise. C'est ainsi que nous pouvons supposer une plus grande similarité des pratiques du système de contrôle interne lorsque les entreprises ont des activités semblables.

En effet, le type d'activité peut entraîner des différences dans le comportement des entreprises. Dans ce sens, Bajan-Banaszak, (1993) souligne que les entreprises qui disposent plus fréquemment d'outils de contrôle sont, dans l'ordre décroissant, les entreprises du secteur industriel, les entreprises prestataires de services et, enfin, les entreprises commerciales. Chapellier (1994) confirme ce constat en relevant que les entreprises non industrielles ont des pratiques de contrôle moins complexes que les entreprises industrielles. Ainsi, les recherches menées par Sutchiffe et Huber (1998) ont montré que la perception des pratiques de contrôle est plus similaire au sein d'une même industrie qu'au travers de plusieurs.

D'où notre hypothèse :

**Hypothèse 1** : Le système de contrôle interne des entreprises industrielles serait plus sophistiqué que celui des entreprises commerciales ou de services.

### **2.2. Taille de l'entreprise**

Pour expliquer les choix structurels et les systèmes de management des entreprises, la taille se situe au centre des préoccupations des chercheurs en management, elle est toujours considérée comme une variable contingente puissante (Burns et Stalker, 1961 ; Lawrence et Lorsch, 1967 ; Pugh et al., 1968).

La taille de l'entreprise exerce une influence sur le système de contrôle interne de l'entreprise. Zawadzki (2013) note à cet effet que le système de contrôle interne formel est un outil de gestion convenable aux entreprises de grande taille. Ainsi, l'évolution de la structure organisationnelle pousse l'entreprise à faire évoluer en parallèle son système de contrôle interne, ou système de contrôle organisationnel interne. Ce qui explique le fait que l'évolution de la taille de l'entreprise entraîne une intensité en matière de pratique des composantes du système de contrôle interne.

Dans ce sens, Blau (1918, 2002) et le groupe de Boston ont confirmé que la taille d'entreprise influence la structure. Les résultats de leurs recherches ont montré que plus la taille de l'entreprise est grande plus sa structure est formalisée. Cette taille importante oblige l'entreprise de faire beaucoup d'efforts en matière d'efficacité et d'efficience du système de contrôle interne, de mobiliser une importante équipe de pilotage de ce système et d'adopter des instruments très sophistiqués (Germain C, 2004). Ainsi, une entreprise de grande taille se trouve dans l'obligation de structurer son système de contrôle interne et d'adopter des procédures de forte formalisation pour une parfaite amélioration de la performance. Ce qui rend la définition des domaines de responsabilités de chaque responsable plus formalisée et claire (Bescos et al., 2004).

Selon Mintzberg (1982), « *plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée ; plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée* ». Khandwalla (1977) confirme également ces idées en soulignant que plus la taille de l'entreprise est grande, plus son système d'information et de contrôle tend à être sophistiqué.

Une étude réalisée par Kalika (1986) auprès des entreprises françaises, confirme ces idées et montre que l'intensité de la différenciation, la standardisation, la formalisation, la décentralisation, la planification et le contrôle d'une entreprise augmente en fonction de l'augmentation de sa taille.

Par ailleurs, Jokipii A. (2010), lors de la réalisation de son étude empirique portée sur un échantillon de 741 entreprises finlandaise, montre qu'il existe une relation positive et significative entre la taille de l'entreprise et la pratique des composantes du système de contrôle interne, selon le cadre de référence COSO.

Ainsi, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 2** : Plus la taille de l'entreprise est grande, plus le degré de sophistication du système de contrôle interne serait élevé

### **2.3. Âge de l'entreprise**

L'âge de l'entreprise représente, pour Mintzberg (1982), une variable contingente puissante. Selon cet auteur, plus une organisation est âgée, plus son comportement est formalisé. Ainsi, Elle est considérée comme étant une variable qui influe de façon spécifique et très directement sur l'entreprise.

Dans ce sens, Davila A. (2005) souligne que les entreprises les plus âgées sont les plus susceptibles d'adopter des pratiques managériales sophistiquées. Ce même auteur ajoute qu'à travers l'apprentissage, qui découle de l'accumulation de l'expérience, l'entreprise peut développer ses techniques de gestion.

Nous formulons ainsi l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 3** : Les entreprises les plus âgées disposeraient d'un système de contrôle interne plus sophistiqué que les entreprises les plus jeunes.

### **2.4. Environnement externe de l'entreprise**

Les changements que connaissent l'environnement externe de l'entreprise obligent les chercheurs de les faire introduire tant que complément de contingence interne (Elkadiri Boutchich D. et Gallouj N., 2014). Ainsi, les organisations peuvent être considérées comme étant des systèmes ouverts dont la structure et le mode de gestion sont influencés par les caractéristiques de l'environnement (Tiona Wamba J-H. & al., 2020).

Les études contingentes en contrôle donnent une grande importance aux changements l'environnement externe de l'entreprise, cet aspect possède un pouvoir explicatif puissant des systèmes de management (Chapmann, 1997 ; Fisher, 1998). Les causes de ces changements sont limitées à trois facteurs : la stabilité, l'incertitude et le dynamisme.



La stabilité de l'environnement externe de l'entreprise peut être considérée comme facteur déterminant dans la différenciation de la structure (Burns et Stalker, 1961). En effet, l'environnement externe de l'entreprise peut prendre deux formes : environnement stable qui donne lieu à des structures rigides, mécanistes et lourdes, et environnement instable qui donne lieu à des structures souples, peu formalisées et flexibles. Deux facteurs sont à l'origine de l'instabilité de l'environnement externe de l'entreprise, à savoir la technologie et le marché (nouveaux entrants, concurrents, produits, clients, fournisseurs etc), d'une part, le marché mérite une attention particulière de la part des entreprises, d'autre part, l'évolution technologique est imposée par les innovations. Dans ces conditions l'entreprise se trouve dans l'obligation de sophistication leurs systèmes de contrôle interne en développant les composantes et les instruments spécifiques à la technologie (Burns T, Stalker, G-M., 1961), comme, par exemple, la composante information et communication.

L'incertitude de l'environnement externe de l'entreprise peut également avoir un impact sur la stratégie et la structure (Lawrence et Lorsch, 1973) ou même sur le système de contrôle interne (Jokipii, A., 2010). Desreumaux (1998) définit l'incertitude comme étant un manque d'information sur les facteurs associés à une décision donnée, l'absence de connaissance sur les résultats possibles d'une décision ou l'incapacité d'attribuer des probabilités fiables quant à l'effet de facteurs d'environnement sur une décision. L'incertitude dépend ainsi de la complexité et de la stabilité de l'environnement, et provoque par la suite un changement de condition de l'environnement qui affecte le processus contrôlé (Sponem S, 2002).

Puisque l'environnement externe actuel présente une incertitude croissante relative aux pressions d'ordre social, salarial et environnemental, il y a lieu de penser que cette incertitude peut inciter les entreprises à utiliser des composantes du contrôle interne servant à contrôler cette incertitude à travers le renforcement de l'environnement de contrôle, l'identification et l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage du contrôle interne. Lafontaine (1998) confirme cette idée en affirmant que l'incertitude, le risque écologique et le cadre réglementaire obligent certaines entreprises à implanter des systèmes de contrôle interne sophistiqués pour s'adapter à ces contraintes externes.

Ainsi, Waterhouse et Tiessen (1978) notent que l'incertitude de l'environnement a été appréhendée en fonction de sa prévisibilité. L'incertitude qui est une source d'instabilité organisationnelle peut entraîner des problèmes de prise de décision. Elle est la conséquence

des événements incontrôlables, inestimables et imprévisibles (Cremadez M, 2004 p. 23.). Selon Sponem (2002), l'incertitude de l'environnement entraîne une difficulté de prévisions, ce qui peut compliquer la fixation des objectifs et l'allocation des ressources et ce qui pousse à les entreprises à développer des composantes du système de contrôle interne afin de bénéficier d'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs surtout ceux relatifs à l'efficacité et l'efficience du fonctionnement.

L'incertitude de l'environnement externe a été utilisée comme variable contingente par Jokipii A. (2010), lors de la réalisation de son étude empirique examinant la relation entre l'incertitude de l'environnement externe de l'entreprise et la structure du contrôle interne, portée sur un échantillon de 741 entreprises finlandaises. Cette étude a montré que l'incertitude de l'environnement externe impacte positivement la structure du contrôle interne.

Enfin, le dynamisme de l'environnement externe de l'entreprise, ayant occupé une place importante dans les travaux de Mintzberg (1982), peut être considéré comme l'une des causes de changement de l'environnement externe. Selon Mintzberg (1982), plus l'environnement est dynamique, plus la structure tend à être organique. Cette variable nous renvoie à un environnement qui se caractérise, dans le cas des grandes entreprises, par la diversité des acteurs et des parties prenantes.

De cette analyse, nous remarquons que les causes de changement de l'environnement externe de l'entreprise sont limitées à la stabilité, l'incertitude et le dynamisme. Parmi ces variables, nous décidons de choisir le dynamisme de l'environnement externe de l'entreprise et nous formulons l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 4** : Plus l'environnement de l'entreprise est dynamique, plus le degré de sophistication du système de contrôle interne serait élevé.

## **2.5. Type de formation du dirigeant**

La contingence comportementale élargit la théorie de la contingence en intégrant la dimension humaine. Elle avance que les pratiques du contrôle de l'entreprise peuvent être influencées par les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs. Cette approche vient compléter l'approche objective, appelée contingence organisationnelle, en intégrant l'acteur comme centre d'intérêt et objet de recherche (Zian H, 2013) dont le comportement peut influencer de manière significative le système de contrôle interne des entreprises. En plus du

caractère économique, le système de contrôle interne a donc un caractère extra-économique qui pourrait intégrer la dimension humaine (Gumb B. et Noël C. 2007).

Un nombre de chercheurs ont montré que le bon fonctionnement du système de contrôle interne est influencé par la compétence des acteurs et sans personnel compétent et qualifié ce système est voué à l'échec (Ahouangans I E, 2006).

Selon Karfoul et Lamarque (2011), le facteur humain est un facteur de réussite du système de contrôle interne et que tout échec est lié à ce même facteur. Ainsi, Cappelletti (2006) affirme que l'efficacité du système de contrôle interne résulte des pratiques sociales. Ce même auteur ajoute, en rapportant les écrits de Colasse (2002), qu'un système de contrôle interne de qualité n'assure pas forcément l'obtention d'une saine information comptable dans la mesure où le jeu social est très influent.

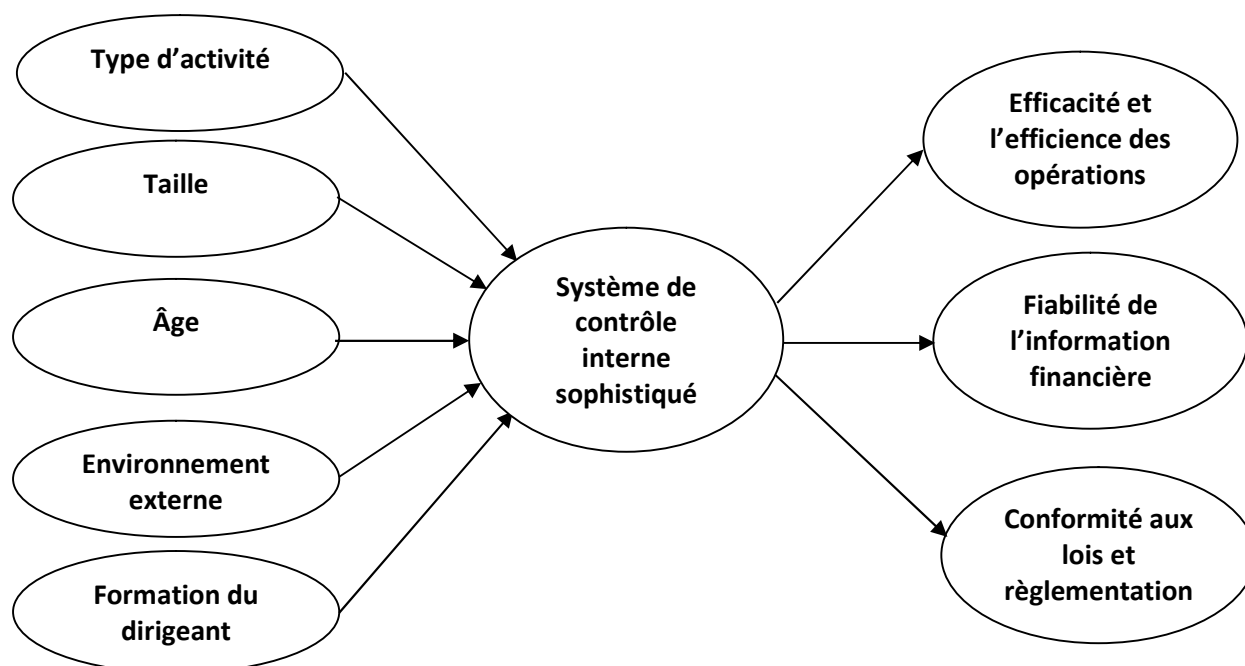
Par ailleurs, le dirigeant de l'entreprise, entant qu'acteur, occupe une place importante dans la contingence comportementale. Lavigne (2002) note à cet effet que la formalisation des outils de gestion est influencée par la formation du dirigeant. Pariente (1998) souligne que la mise en place des outils de gestion est influencée par un ensemble de facteurs, notamment la culture du dirigeant. Ainsi, Cappelletti (2004) affirme que le système de contrôle interne est influencé par la compétence du personnel et surtout par la philosophie du dirigeant.

Les variables relatives au dirigeant sont le type et le niveau de la formation, l'âge et l'expérience. Parmi ces variables, nous décidons de choisir le type de formation et nous formulons l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 5** : Le système de contrôle interne serait plus sophistiqué lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire.

Afin de donner corps à notre problématique, nous avons élaboré un modèle conceptuel de recherche construit à partir de notre revue de littérature sur les déterminants de la mise en place d'un système de contrôle interne sophistiqué.

**Figure 1 : Modèle conceptuel de recherche**



**Source : Auteurs**

### Conclusion

Le contrôle interne de l'entreprise fait l'objet de beaucoup de débats et de recherche, jusqu'au aujourd'hui, le sujet de contrôle interne suscite toujours la curiosité des chercheurs et de ses différents cadres de référence pour améliorer son efficacité et développer les théories qui s'y apportent.

Nous avons tenté, dans le présent article, de proposer un modèle théorique traitant les déterminants de la mise en place d'un système de contrôle interne sophistiqué au sein de l'entreprise.

Les résultats de notre étude nous a permis de distinguer cinq facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle : Le type d'activité de l'entreprise, sa taille, son âge, son environnement externe et le type de formation de son dirigeant.

Dans ce sens, approfondir la recherche sur ces différents déterminants, à travers une étude empirique auprès des PME marocaines, s'avère fort important afin d'infirmier ou de confirmer les hypothèses de recherche. La validation empirique des hypothèses contribuera à mieux comprendre les pratiques du système de contrôle interne dans les PME marocaines et permettra de prendre en considération les facteurs qui influencent ces pratiques. Cette compréhension est importante dans la mesure où elle permet aux dirigeants de mieux cibler

leurs actions incitatives pour améliorer la performance de ces entités. Ainsi, s'attarder dans les recherches sur les effets de la mise en place d'un système de contrôle interne s'avère-t-il d'une utilité majeure.

## BIBLIOGRAPHIE

Ahouangansi E. (2006), Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace ohada, Mondexperts Abidjan.

Bajan-banaszak G. (1993), L'expert-comptable et le conseil en gestion, Revue Française de Comptabilité, n° 249, pp. 95-101.

Bertin E. (2007), Audit interne, Enjeux et pratiques à l'international, Edition d'organisation, Paris.

Bescos P-L., Cauvin F., Langevin P. & Mendoza C. (2004), Critiques du budget : une approche contingente, in Comptabilité-contrôle-audit, Tome 10, volume 1, pp.165-185.

Bouquin H. (1997), Les fondements du contrôle de gestion, Paris, PUF.

Burns T, Stalker G. M. (1961), The Management Innovation. London, U.K.: Tavistock.

Cappelletti L. (2004), Méthodologie de recherche qualitative fondée sur une expérience professionnelle : cas d'une recherche en audit et contrôle de gestion, actes de la conférence de la division méthode de recherche de l'Academy Of Management (USA), Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives, Lyon, pp. 1315-1337.

Cappelletti L. (2006), Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? comptabilité – contrôle – audit, Tome 12, Volume 1, pp. 27-43.

Chandler A.D. (1962), Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise. Cambridge, MA : MIT Press.

Chapellier P. (1994), Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques, Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.

Cremadez M. (2004), Organisations et stratégie, Dunod.

Davila A. (2005), An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), pp.223-248.

Desreumaux A. (1998), *Théorie des organisations*, Editions Management.

Donaldson L. (1996), The normal science of structural contingency theory, in *Handbook of organizational theory*, ed. Clegg S.R., Hardy C. et Nord W.R., pp.57-76.

El kadiri Boutchich D. & Gallouj N. (2014), Approche contingente autour du système d'audit interne en milieu des collectivités territoriales marocaines, *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion* : 3<sup>ème</sup> numéro, pp.79-103.

Ezzarzari Z. & Hilmi Y. (2020), Contrôle interne de l'information financière et exigences de la loi Sarbanes-Oxley : Évaluation et proposition d'une démarche d'implémentation pour les entreprises marocaines, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 4 : numéro 2 », pp : 775-795

Germain C. (2004), La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, *Finance Contrôle Stratégie – Volume 7*, N° 1, mars, pp. 33-52.

Grepme (1997), *Les PME : Bilan et Perspectives*, 2<sup>e</sup> édition, Sous la direction de Pierre-André Julien, Les Presses Inter Universitaires et ECONOMICA.

Gumb B., Noël C. (2007), Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2/2007 (Tome 13), pp. 97-126

Iona Wamba J.H., Ndjeck N. & Dongoutio T.P.A. (2020), facteurs de contingence et difficultés d'adaptation au système comptable ohada révisé par les pme camerounaises, *Revue Internationale du Chercheur* « Volume 1: Numéro 2 » pp. 170 - 193

Jokipii, A. (2010), Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory-based analysis, *Journal of Management Governance*, Vol. 14, pp.115-144.

Kalika M. (1986), *Structures d'entreprises*, Economica.

Karfoul H., Lamarque E. (2011), Proposition d'une mesure de l'efficacité du système de contrôle interne d'un établissement bancaire, *Management & Avenir*, n°48, pp.362-381.

Khandwalla P.N. (1977), *The Design of Organizations*, New York: Harcourt Brace Jovanovich.

Lavigne B. (2002), Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique, Actes du 23<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.

Lawrence P.R. & Lorsch J. (1967), Organizational and Environment. Boston, MA: Harvard Business School, Division of Research.

Milano P. (2002), Paul R. Lawrence et Jay W. Lorsch, environnement, organisation, adaptation : la contingence structurelle, in Les grands auteurs en management, Ed Ems, pp. 113-126.

Mintzberg H. (1982), Structure et dynamique des organisations, Edition d'Organisation.

Pariante P. (1998), Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités locales, in politiques et management public, vol. 16 n°4, pp.1-8.

Rojot J. (2005), Théorie des organisations, Editions ESKA.

Sponem S. (2002). L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France.

Sutcliffe, K. M., & Huber, G. P. (1998), Firm and industry as determinants of executive perceptions of the environment. Strategic Management Journal, 19(8), 793-807

Zawadzki C. (2013), La maîtrise du risque de fraude par des mécanismes informels. Le cas d'une PME familiale, Revue française de gestion 2 (231) : 117-131.

Zian H. (2013), Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances, Thèse de doctorat en sciences de gestion, UNIVERSITÉ MONTESQUIEU-BORDEAUX IV.