

Étude d'Efficacité du Contrôle Interne Dans les Hôpitaux Publics Marocains : Test d'Effet de Modération du Soutien du Top Management

Study of The Effectiveness of Internal Control In Moroccan Public Hospitals: Testing The Moderating Effect Of Top Management Support

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

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

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 : 15/01/2024

Date d'acceptation : 09/02/2024

Pour citer cet article :

NIMI I. & al. (2024) «Étude d'Efficacité du Contrôle Interne Dans les Hôpitaux Publics Marocains : Test d'Effet de Modération du Soutien du Top Management», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 7 : Numéro 1 » pp : 624 - 647

Résumé :

Le secteur public joue un rôle important dans le cadre du développement économique et social de notre pays. Son implication directe dans la mise en œuvre de nouvelles stratégies sectorielles justifie le renforcement des pratiques de gouvernance des organisations publiques en vue de plus de performance. Il faut noter que la littérature manque d'études sur les déterminants d'efficacité du contrôle interne dans un milieu spécifique et complexe comme le milieu des hôpitaux publics, donc il est raisonnable d'avoir une vision globale sur ces déterminants. De même, pour que l'un système de contrôle interne hospitalier soit efficace, il faut d'abord que la direction de l'hôpital adhère fermement au concept du contrôle interne et en assume la responsabilité. En effet, l'objectif principal de notre article est de vérifier l'effet modérateur du soutien du top management sur l'efficacité du contrôle interne sur un échantillon de 125 responsables des hôpitaux publics marocains.

Mots clés : « l'hôpital public ; le contrôle interne ; l'audit interne ; la direction générale ; le soutien du top management ».

Abstract:

The public sector plays an important role in the economic and social development of our country. Its direct involvement in the implementation of new sector strategies justifies strengthening the governance practices of public organizations with a view to improving performance. It should be noted that the literature lacks studies on the determinants of the effectiveness of internal control in a specific and complex environment such as public hospitals, so it is reasonable to have an overall view of these determinants. Similarly, for a hospital internal control system to be effective, hospital management must first firmly adhere to the concept of internal control and assume responsibility for it. The main objective of our article is to verify the moderating effect of top management support on the effectiveness of internal control in a sample of 125 managers in Moroccan public hospitals.

Key words: « public hospitals; internal control; internal audit; executive management; top management support ».

Introduction

Dans le monde des affaires, les organisations sont confrontées quotidiennement à de nombreux risques, notamment les défaillances des mécanismes du contrôle interne, les fiascos financiers, les catastrophes ou les désastres environnementaux, la non-conformité et les violations de la réglementation. Ces risques sont aggravés par les progrès technologiques, la forte accélération du rythme des affaires, la sophistication financière à multiples facettes et la mondialisation, qui ont tous contribué à amplifier la complexité des risques auxquels l'organisation doit faire face.

En outre, avec l'accroissement de la part du budget réservé au secteur sanitaire pour l'année 2024 (30 milliards de dirhams avec une hausse de 9,1 % par rapport à l'exercice 2023¹), il y a une nécessité de rendre la gestion financière plus rigoureuse pour assurer l'optimisation de ses ressources et ainsi l'atteinte des résultats souhaités, car malgré l'augmentation du budget réservé au secteur sanitaire, les hôpitaux publics marocains continuent toujours d'éprouver des difficultés à produire des prestations sanitaires de qualité et aussi des difficultés à atteindre les objectifs d'efficacité et d'efficience (Benalkouiri et al., 2019). En effet, au sein de l'hôpital, tous les départements et services devraient être dotés d'un personnel qualifié et compétent, aussi les systèmes comptables devraient être perfectionnés et faire l'objet d'une vérification par des vérificateurs professionnels formés et reconnus ayant une bonne réputation (Chenhall, 2003).

Dans un autre volet, la relation entre la structure de contrôle interne et son efficacité est très importante au sein de l'hôpital public, car la tâche principale d'un système de contrôle interne au sein d'une organisation consiste à prévenir et à détecter les fraudes et les anomalies afin d'atteindre les objectifs fixés avec une efficacité et efficience (Nimi et al., 2020). Cet objectif, ne peut être réalisé sans l'existence d'un système de contrôle interne efficace.

Le fondement théorique de notre étude est complété par le concept d'audit interne, qui est considéré comme fonction d'évaluation indépendante établie au sein de l'organisation pour examiner et évaluer ses activités en tant que service indépendant au sein de l'organisation, ainsi, il est considéré comme dispositif indispensable qui permet une évaluation continue des contrôles et de s'assurer que les contrôles internes fonctionnent comme prévu et sont

¹ Le budget global alloué au secteur de la santé et de la protection sociale connaîtra une hausse de 9,1% (+2,559 MMDH) au titre de 2024 en comparaison avec 2023, pour atteindre 30 milliards 689 millions 949 mille DH, a affirmé, mercredi, le ministre de la Santé et de la Protection sociale, Khalid Ait Taleb

régulièrement améliorés comme une réponse aux changements et conditions externes (Agbejule et Jokipii, 2009).

Le terme "top manager" existe parce qu'il y a différents niveaux de management définis dans les organisations. La littérature indique que les niveaux de management peuvent différer selon la taille de l'organisation (Gilson et al., 2012) et sa structure (Li et Harrison, 2008). La dénomination des niveaux managériaux dans la littérature varie même pour une même fonctionnalité. Certaines études classent les niveaux de gestion en tant que gestionnaires d'entreprise, gestionnaires fonctionnels et gestionnaires de première ligne (Hill et McShane, 2008). D'autres font référence aux niveaux de management en tant que management de niveau opérationnel, intermédiaire et stratégique (Johnson et al., 2011).

À cet égard, on vise aussi à étudier et de comprendre le rôle modérateur de soutien du top management comme mécanisme nécessaire pour encourager et influencer le personnel sanitaire vers la réalisation des différents objectifs de l'hôpital, y compris les objectifs de contrôle interne. En effet, notre étude cherche à répondre à la problématique suivante : « **dans quelle mesure le soutien du top management influence-t-il l'efficacité du contrôle interne dans les hôpitaux publics marocains ?** ».

Afin de répondre à notre problématique, nous allons présenter dans un premier temps le contrôle interne notamment les composantes de sa structure et de son efficacité, puis on va discuter l'efficacité du contrôle interne et sa relation avec le contrôle interne en milieu hospitalier, par la suite, on va aborder le soutien du top management et ses relation avec le contrôle interne et l'audit interne. Puis, on va développer les hypothèses et le modèle de notre étude et enfin, on va tester ce modèle en utilisant la méthode des moindres carrées à l'aide du logiciel SmartPLS 4.

Le fondement théorique de notre recherche s'ouvre principalement sur les deux théories de la contingence et de l'agence.

❖ Théorie de contingence :

La théorie de contingence suggère qu'il n'existe pas de système universel applicable qui convienne à toutes les organisations dans toutes les circonstances, mais que les systèmes comptables sont plutôt façonnés par des facteurs environnementaux et organisationnels, qui seront considérés plus tard comme des facteurs contingents et reconnus sous quatre catégories principales : environnement, technologie, taille et structure (Otley, 1980). Pour les

organisations publiques, il y a un facteur contingent primordial qui s'ajoute aux facteurs précédents, c'est la réglementation (Woods, 2009).

❖ Théorie d'agence :

La théorie d'agence traite de la meilleure façon d'organiser les relations dans lesquelles une partie, l'actionnaire ou le mandant, définit le travail tandis qu'une autre partie, le gestionnaire ou l'agent, effectue le travail (Jensen et Meckling, 1976). Également, cette théorie La théorie suppose qu'un problème d'asymétrie d'information peut exister entre l'agent et le mandant en raison de la séparation de la propriété et de contrôle (Miller, 2005).

Il faut noter que le choix épistémologique de notre recherche repose sur un paradigme positiviste qui a comme principal objectif le test d'hypothèse du modèle conceptuel de recherche. À cet égard, nous avons adopté une démarche hypothético-déductive, sur la base de la littérature théorique et empirique et sur la base des hypothèses déjà construites qui expriment la nature de relation qui existe entre les variables de notre étude.

La population mère de notre étude est constituée par les responsables des hôpitaux publics marocains et vue que la taille réelle de cette population est inconnue, c'est la raison pour laquelle on va opter pour une méthode d'échantillonnage non-probabiliste afin de déterminer la taille de notre échantillon. De plus, nous avons utilisé la méthode des moindres carrés partiels, généralement appelée modélisation d'équations structurelles (PLS-SEM) à l'aide du logiciel SmartPLS4. Étant donné que notre recherche contient des variables avec plusieurs items, donc cette méthode est jugée appropriée pour être utilisée dans notre recherche.

1. Structure et efficacité du contrôle interne

Les techniques de gestion modernes ont entraîné une réduction des effectifs, une décentralisation, une diminution du nombre de niveaux d'encadrement intermédiaire, une délégation des responsabilités et une tendance à la simplification des processus dans les organisations (Jokipii, 2006). Ces changements nécessitent des personnes responsables et qualifiées pour mettre en œuvre des systèmes de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs organisationnels (Nimi et al., 2020).

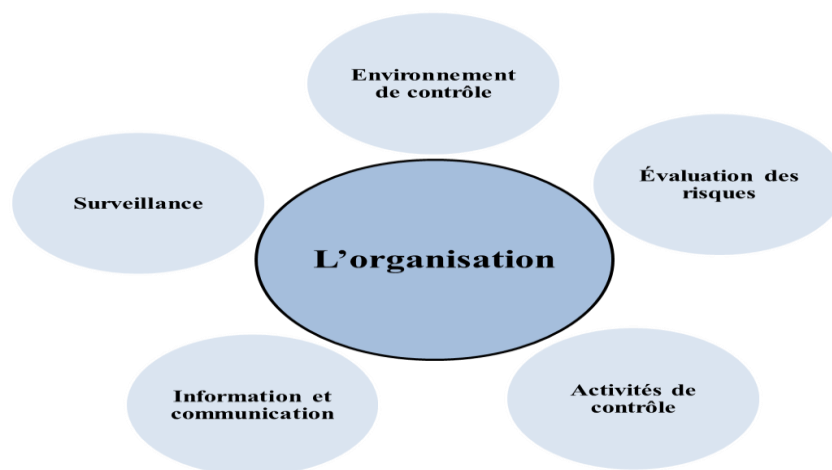
Selon une autre vision, le contrôle interne peut être défini comme un ensemble ou une ligne de conduite et des procédures établies par la direction d'une entreprise pour protéger ses actifs contre le vol, assurer une utilisation optimale, mais autorisée des ressources de l'entreprise, et évaluer les performances du personnel et de l'organisation dans son ensemble afin de garantir

la réalisation des objectifs (Kim et al., 2022). Ainsi, on peut déduire que le contrôle interne comprend le plan d'une organisation et l'ensemble des méthodes et mesures coordonnées adoptées en son sein, pour protéger ses actifs, vérifier l'exactitude et la fiabilité de ses données comptables, promouvoir l'efficacité opérationnelle et encourager le respect des politiques de gestion prescrites. De plus, les objectifs du contrôle interne sont orientés vers le respect des politiques de gestion et la réalisation des objectifs organisationnels en général.

1.1. Structure de contrôle interne

Le cadre référentiel COSO recommande cinq composantes de contrôle interne, les éléments identifiés sont les suivants : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, et la surveillance (COSO, 2013), ces composantes interdépendantes entre elles.

Figure 1 : les cinq composantes du contrôle interne



Source : carte référentiel COSO (2013), <https://www.coso.org>

1.1.1 Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est considéré comme la conscience du contrôle d'une organisation, c'est l'atmosphère dans laquelle les gens mènent leurs activités et s'acquittent de leurs responsabilités de contrôle. Il est le pilier de toutes les autres composantes du contrôle interne, il est considéré aussi comme une mise en place de la structure et de la discipline de l'organisation. Autrement dit, l'environnement de contrôle une approche organisationnelle qui a une influence sur la conscience de contrôle des personnes au sein de l'organisation. Il

développe des facteurs tels que l'intégrité et les qualités morales des personnes habilitées à créer, administrer et surveiller les contrôles, la compétence et le devoir. En effet, l'environnement de contrôle englobe la compétence technique et l'engagement éthique, il s'agit d'un facteur intangible primordial à un contrôle interne efficace.

1.1.2 Évaluation des risques

Mock et al., (2009) considèrent les contrôles internes et la gestion des risques comme deux faces de même médaille. Tandis que la gestion des risques se concentre sur l'identification des intimidations et des chances, les contrôles internes sont destinés à résister avec succès aux menaces provenant de l'exploitation des opportunités (McNally et Tophoff, 2014). Ainsi, le risque est un événement qui menace la réalisation des objectifs organisationnels et impacte la capacité de l'organisation à accomplir sa mission. Tandis que l'évaluation des risques est un processus qui consiste à identifier, évaluer et déterminer comment gérer ces événements.

L'évaluation des risques est l'ensemble des techniques et procédures utilisées par l'organisation pour déterminer et analyser les éventuels risques qui peuvent influencer la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs prédéfinis. Autrement dit, c'est l'utilisation délibérée d'un jugement compétent pour identifier et analyser les différents facteurs qui peuvent influencer négativement l'organisation.

1.1.3 Activités de contrôle

La troisième composante, les activités de contrôle sont des politiques, des procédures et des mécanismes qui garantissent que les directives de la direction sont correctement appliquées (Rezaee et al., 2001 ; Aikins, 2011). Elles se réfèrent aux actions entreprises dans le cadre des politiques établies et l'organisation peut atteindre ses objectifs, ces activités sont menées par le personnel à tous les niveaux et elles sont intégrées dans l'ensemble des processus opérationnels. Ainsi, elles contribuent à garantir que les mesures nécessaires sont prises pour faire face aux risques qui pèsent sur la réalisation des objectifs organisationnels.

1.1.4 Information et communication

L'information et la communication comme quatrième composante, permet de recueillir et d'échanger des informations opérationnelles, financières et de conformité, qui sont nécessaires pour gérer et contrôler l'entreprise. Les informations obtenues doivent être pertinentes, fiables,

complètes et opportunes, et la communication doit se faire en interne et en externe pour fournir les informations nécessaires à la réalisation des objectifs du contrôle interne et de l'organisation (COSO, 2013).

1.1.5 Suivi des contrôles

La cinquième composante de suivi des contrôles est une composante cruciale du contrôle interne, car elle permet d'évaluer les composantes du contrôle interne et par la suite de s'assurer qu'elles fonctionnent d'une manière efficace. Cette composante joue aussi un rôle intéressant dans la réalisation des opérations d'audit et aussi les opérations des autres parties indépendantes, afin de s'assurer que les opérations de l'organisation fonctionnent d'une manière correcte et efficace (Outseki et Obad, 2020).

1.2. Efficacité de contrôle interne

Pour Vijayakumar et Nagaraja (2012) les organes directeurs des organisations du secteur public doivent assurer un système de contrôle interne efficace, car c'est l'un des nombreux facteurs qui influencent la performance d'une organisation et il joue un rôle essentiel dans la réalisation des objectifs prévus par la direction qui conduiraient à la réussite des opérations. Il n'est pas suffisant pour une organisation de disposer d'un système de contrôle interne sur ses processus critiques, mais elle doit s'assurer que ces contrôles sont efficaces (Thompson, 2013). En effet, l'efficacité de contrôle interne repose essentiellement sur la réalisation de trois catégories d'objectifs, à savoir : le contrôle opérationnel, le contrôle de l'information financière et le contrôle de conformité.

1.2.1. Le contrôle opérationnel

D'après Al-Twaijry et al., (2004), l'efficacité du système de contrôle interne permet aux auditeurs externes de s'appuyer sur le travail des auditeurs internes et d'améliorer ainsi leur efficacité. Par conséquent, les systèmes de contrôle interne font partie intégrante des processus de gestion d'un secteur public et doivent être mis en place afin de fournir une assurance raisonnable que les opérations sont menées de manière efficiente et efficace. Des systèmes de contrôle interne efficaces sont essentiels à l'efficacité du fonctionnement des organisations publiques, car ils concernent les activités ou les procédures conçues pour fournir une assurance raisonnable que les opérations se déroulent comme prévu, et ils peuvent également influencer l'efficacité de la gestion.

1.2.2. Le contrôle de l'information financière

Des études antérieures sur le contrôle interne ont utilisé les faiblesses matérielles ou significatives des états financiers pour évaluer l'efficacité du contrôle interne (Klamm et Watson, 2009). Bien que les faiblesses matérielles aient été appliquées comme mesures de l'efficacité du contrôle interne, cette approche pose des problèmes. Le SOX n'est pas obligatoire dans tous les pays, ce qui signifie que les faiblesses déclarées ne sont pas nécessairement déclarées. En outre, cette logique suppose que toutes les entreprises sans faiblesses déclarées ont mis en place un contrôle interne efficace, bien que la réalité puisse être que la direction ou les auditeurs n'ont pas réussi à identifier les problèmes, ou que les problèmes soient classés comme des déficiences de contrôle ou des déficiences importantes, et ne sont donc pas déclarés comme faiblesse matérielle (l'IPSASB, 2010).

1.2.3. Le contrôle de conformité

Dans toute organisation, tant dans le secteur public que dans le secteur privé, la direction est responsable du fait que chaque activité menée soit conforme aux lois et aux règlements applicables. En général, les organisations du secteur public sont soumises à la législation, aux lois et aux règlements que les organisations du secteur privé. Ainsi, des progrès sont nécessaires pour modifier les normes d'audit et de contrôle interne afin qu'elles soient conformes aux normes mondiales, cependant, la faible gouvernance organisationnelle a contribué aux irrégularités financières généralisées dans le secteur public de nombreux pays en développement (Kinney et Shepardson, 2011).

2. Efficacité d'audit interne

Certains auteurs considèrent l'audit interne comme un concept général qui désigne certaines opérations de vérification et de contrôle exercés dans une organisation, dont le but d'assurer un fonctionnement efficace. En d'autre, l'audit interne est considéré comme l'ensemble du système de contrôle, soit financier ou autre, mis en place par les responsables pour assurer la bonne conduite des affaires, car il implique une vigilance sur des éléments importants comme les finances, les budgets, les achats et les ventes (Goodwin, 2003).

Pour approfondir la compréhension de l'audit interne, Sarens et De Beelde (2006) pensent que l'audit interne fournit une base pour corriger les déficiences qui ont échappé à la première ligne de défense avant que ces déficiences ne deviennent incontrôlables ou ne soient pas

exposées dans le rapport de l'auditeur externe. Les auteurs ajoutent que l'audit interne est devenu un outil de gestion irremplaçable pour s'assurer que le contrôle au sein de l'organisation est efficace, tout en détectant les faiblesses des différentes opérations de gestion, en d'autres parts, il fournit une base solide pour corriger les déficiences avant qu'elles deviennent incontrôlables (Sarens et De Beelde, 2006).

Il faut noter que l'indépendance du comité d'audit a été largement théorique dans la plupart des entreprises. À plusieurs reprises, le conseil d'administration a eu très peu de temps à consacrer aux affaires de l'entreprise, ce qui implique que leur rôle de supervision a toujours été insuffisant (Raimo, 2021).

Il faut signaler que le premier courant de recherche sur l'efficacité de l'audit interne consiste à analyser la manière dont les auditeurs internes s'évaluent eux-mêmes, y compris leur rôle, leurs compétences et leur statut organisationnel. Tandis que le deuxième courant de recherche sur l'efficacité de l'audit interne comprend un groupe d'études qui ont analysé la manière dont les autres parties prenantes (c'est-à-dire la direction générale, l'auditeur externe et le comité d'audit) évaluent l'efficacité de l'audit interne (Millichamp, 1993). Ainsi, la détermination de l'efficacité de l'audit interne peut être réalisée en évaluant la qualité et l'efficacité des procédures d'audit interne qui permettent aux auditeurs internes de déterminer le caractère et la qualité de l'efficacité des opérations de contrôle de l'entreprise auditée et si les procédures d'audit sont effectivement appliquées, alors les résultats de l'évaluation sont positifs.

3. Le soutien du top management dans les hôpitaux publics

3.1. Concept du soutien du top management

Il faut mentionner que le concept de support du top management considéré comme étant à multiples facettes, car le traitement de ce concept dans la littérature est ambigu et ne s'accorde pas sur une vision commune.

De nombreuses études affirment que le top management lui-même pourrait être divisé en plusieurs couches (Johnson et al., 2011). Afin d'éliminer toute ambiguïté et de comprendre clairement quels niveaux de managers sont communément appelés top managers, un regard a été porté sur la littérature au fil des années.

Le soutien du top management est considéré comme un catalyseur institutionnel, car il définit les normes et la vision de l'organisation quant à la manière dont les cadres supérieurs doivent

s'engager dans des actions structurantes liées à l'utilisation organisationnelle des nouvelles technologies (Nurlinda et al., 2021). De surcroît, Ali et al., (2021) révèlent que le soutien du top management est un facteur plus crucial, qui peut modérer le leadership humble et les résultats du projet, ainsi, le soutien de la direction générale est une variable environnementale qui peut aider, encourager, augmenter et préserver les possessions des personnes, groupes ou sections de travailleurs.

3.2. La relation entre le soutien du top management et le contrôle interne

Schwalbe (2006) a révélé que le soutien du top management est un facteur très important, sans l'engagement de la direction, la mise en œuvre des systèmes de contrôle interne ne sera pas couronnée de succès. Pour cette raison, la direction est le soutien le plus important dans la mise en œuvre des systèmes d'information comptable, qui garantira le fournisseur de ressources adéquates. Le soutien du top management doit jouer un rôle dynamique dans la mise en œuvre et le fonctionnement du système de contrôle interne.

Selon une autre vision, Manab et Kassim, (2012) trouvent une relation positive sur l'effet modérateur du top management sur la relation entre la mise en œuvre des contrôles interne et le niveau des pratiques de gestion des risques dans les entreprises publiques cotées en Malaisie. Ainsi, Aebi et al., (2012) trouvent que le soutien du top management, modère la relation entre le niveau des pratiques des contrôles interne et la performance organisationnelle. De plus, Sudarno (2018) a constaté que les systèmes de contrôle interne efficaces améliorent la qualité des états financiers si l'opérateur a une compétence élevée et a un engagement fort du leadership.

En outre, Damanik et Fardina (2021) ont souligné que le soutien et l'engagement de la direction générale a significativement un effet sur les succès de l'efficacité du système d'information comptable et son impact sur les sorties du système d'information. Plus précisément, les résultats ont montré qu'il y avait des effets significatifs de l'engagement de la direction sur la qualité des données et la mise en œuvre du système d'information comptable.

4. Hypothèses de recherche

En tant que force vive de l'organisation, la direction générale peut soit soutenir, soit ignorer l'utilisation des systèmes de contrôle interne. Lorsque la direction générale encourage l'utilisation des contrôles interne, elle peut créer des valeurs culturelles pour réduire toute résistance dans l'organisation (Mareia et al., 2021). Indépendamment de la présence de

facteurs externes, c'est la direction générale qui décide en dernier ressort de la mise en place et l'utilisation des contrôles interne (Elbashir et al., 2011).

Lorsque les managers reconnaissent les avantages des systèmes de contrôle interne, ils ont tendance à exercer une forte influence sur l'acceptation des contrôles internes par les autres membres de l'organisation (Daoud et al., 2020). À l'inverse, lorsque les dirigeants ne soutiennent pas les systèmes de contrôle interne, l'acceptation de ces systèmes ne parvient pas à produire des résultats positifs (Ifinedo, 2011).

Cette étude examine le soutien du top management en tant que variable importante influençant l'efficacité du contrôle interne en milieu hospitalier. Ce soutien prend en compte la contribution des cadres supérieurs à l'augmentation de l'efficacité du contrôle interne hospitalier. En effet, on suppose que le soutien du top management affecte la prise de décision liée à l'utilisation des mécanismes de contrôle interne. Son influence découle de l'allocation suffisante de ressources financières et technologiques, de la création d'un environnement stimulant et de l'incitation des employés à accepter les systèmes de contrôle interne. Dans ce cadre, plusieurs études ont examiné le soutien du top management en tant que variable affectant le système de contrôle interne dans différents contextes. On peut dire que sans le soutien, l'engagement, les capacités et les connaissances des haut-responsables, la mission du contrôle interne ne peut réussir (Dabari et Saidin, 2014). Par conséquent, les rôles modérateurs de soutien du top management entre la structure du contrôle interne et l'efficacité du contrôle interne d'une part, et entre les activités d'audit interne et l'efficacité du contrôle interne en d'autre part, sont examinés ici. Les hypothèses suivantes sont formulées en conséquence :

(H1) : le soutien du top management (STM) modèrerait positivement la relation entre la structure de contrôle interne (SCI) et l'efficacité de contrôle interne (ECI).

Le soutien du top management fait référence à l'attitude de soutien de la direction en termes d'engagement de ressources, la participation à des plans d'audit et le fait de servir de modèle sur le lieu de travail. Les premières recherches ont souligné que le rôle de la direction générale dans la gestion du comportement éthique sur le lieu de travail consiste à adopter un comportement éthique et responsable et en améliorant les mécanismes de surveillance et de filtrage (Holmes et al., 2002). En effet, l'audit interne fonctionnera efficacement si elle reçoit

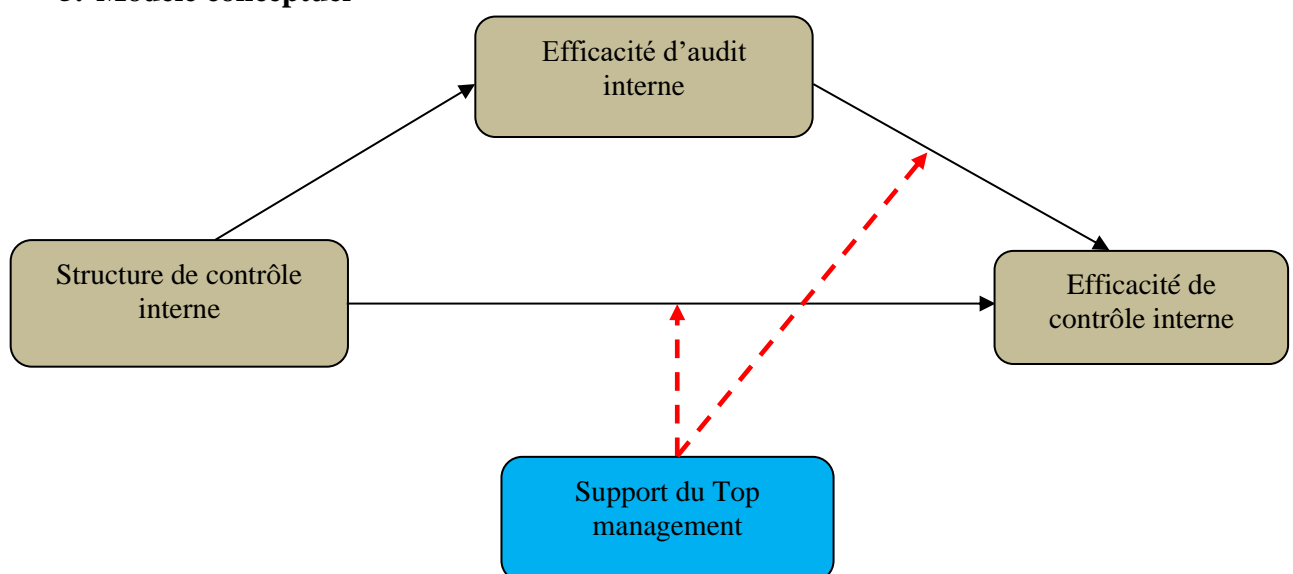
une reconnaissance, une acceptation et une appréciation suffisantes de la part de l'autorité de l'organisation (Alzeban et Gwilliam, 2014).

Des études plus récentes ont discuté du rôle de la direction dans l'évaluation du risque de fraude dans les activités des organisations (Baker et al., 2017) en renforçant les capacités et les compétences des membres de l'organisation pour lutter contre les activités de fraude (Waled et al, 2021). De plus, Drogalas et al., (2017) trouvent des preuves que l'éducation des auditeurs via la formation à l'audit comme une forme de soutien de la direction qui aide à identifier la fraude d'entreprise.

L'audit interne joue un rôle clé en donnant le ton au sommet et en mettant l'accent sur la position de l'organisation sur la prise de risque et l'appétit pour le risque, qui fait de l'audit interne est un facilitateur entre les pratiques de gestion des risques et l'efficacité du contrôle interne. De surcroît, il fonctionne bien selon des principes solides et si cette fonction bénéficie d'un soutien suffisant, comme une reconnaissance, une acceptation, une appréciation et une autorité satisfaisante au sein de l'organisation (Sarens et De Beelde, 2006). En conséquence, la réalisation de contrôles internes de qualité par le biais de l'audit interne dépend d'un soutien suffisant de la part de la direction générale (Alzeban et Gwilliam, 2014).

(H2) : Le soutien du top management (STM) modèrerait positivement la relation entre les activités d'audit interne (AAI) et l'efficacité de contrôle interne (ECI).

5. Modèle conceptuel



Source : Développé à partir de la revue de la littérature

6. Méthodologie de recherche

Notre volonté d'explorer de vérifier l'effet du soutien du top management dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans les hôpitaux publics marocains nous motive à choisir une posture épistémologique positiviste, ce paradigme épistémologique fait généralement référence à l'opinion selon laquelle les réalités organisationnelles ont une existence objective et peuvent être étudiées scientifiquement à l'aide de techniques quantitatives (Al-Habil, 2011).

Notre étude contribue à l'ensemble des connaissances tant sur le plan de la méthodologie que de la théorie et de la pratique. Afin de tirer des conclusions plus valables et plus larges, la méthodologie adoptée dans cette recherche a consisté à administrer des questionnaires à un plus grand nombre d'hôpitaux publics, afin d'accroître la généralisation des résultats. En outre, en termes d'approche d'analyse des données, on a utilisé la technique de modélisation par les équations structurelles PLS-SEM, cette approche est jugée appropriée pour notre étude, car il s'agit d'une approche basée sur la régression qui minimise les variances résiduelles des construits endogènes (Hair et al., 2011), ainsi est la méthode la plus courante pour analyser la relation de cause à effet dans une étude basée sur les contingences.

Il faut mentionner que notre étude vise principalement d'examiner l'effet modérateur du soutien du top management dans l'amélioration du contrôle interne dans les hôpitaux publics marocains. Les relations entre les variables sont testées en utilisant l'approche des moindres carrés partiels (PLS). Notre base de données est constituée par 125 questionnaires provenant des responsables des hôpitaux publics marocains.

7. Résultats empiriques

7.1. Fiabilité des items

Tableau 1 : Charges externes

Variable	Code d'item	Alpha de cronbach (> 0,70)
Environnement de contrôle	EC-1	0.718
	EC-2	0.890
	EC-3	0.809
	EC-4	0.892
	EC-5	0.868
Evaluation des risques	RISK-1	0.790
	RISK-2	0.724
	RISK-3	0.693

		RISK-4	0.817
		RISK-5	0.783
Structure de contrôle interne	Activités de contrôle	AC-1	0.861
		AC-2	0.843
		AC-3	0.878
		AC-4	0.407
		AC-5	0.754
	Information et communication	IC-1	0.665
		IC-2	0.832
		IC-3	0.882
		IC-4	0.891
		IC-5	0.803
Suivi des contrôles	SC-1	0.575	
	SC-2	0.852	
	SC-3	0.879	
	SC-4	0.822	
	SC-5	0.764	
Efficacité d'audit interne		EAI-1	0.796
		EAI-2	0.778
		EAI-3	0.813
		EAI-4	0.894
Soutien du top management		STM-1	0.807
		STM-2	0.893
		STM-3	0.861
		STM-4	0.852
		STM-5	0.801
Efficacité du contrôle interne	Efficacité opérationnelle	EFFI-1	0.801
		EFFI-2	0.863
		EFFI-3	0.553
		EFFI-4	0.801
	Reporting	REPOR-1	0.436
		REPOR-2	0.835
		REPOR-3	0.748
		REPOR-4	0.773
Conformité	CONFOR-1	0.771	
	CONFOR-2	0.745	
	CONFOR-3	0.767	
	CONFOR-4	0.594	

Source : Auteurs

Le test de fiabilité des items de notre modèle (crossloading) a montré que 6 items ont des valeurs alpha de cronbach moins de 0,7 donc ils sont éliminés et le reste des items est acceptable (ils respectent le seuil de 0,7).

7.2. Test d'effet de modération

Selon Hair et al. (2022) le SmartPLS 4 est l'un des moyens les plus efficaces d'évaluer la modération sur plusieurs relations. La modération standard examine une seule relation structurelle au point d'interaction entre le produit de deux variables exogènes et la variable endogène (c'est-à-dire que la variable indépendante multipliée par la variable modératrice prédit la variable dépendante). En revanche, le SmartPLS 4 offre une image plus complète de l'influence du modérateur sur les résultats de l'analyse, car l'accent est mis non plus sur l'examen de l'impact du modérateur sur une relation spécifique, mais sur l'examen de son impact sur toutes les relations modélisées (Hair et al., 2022).

Il existe deux conditions primordiales pour vérifier l'effet modérateur d'une variable, la première est **la signification de la relation (p)** qui doit être inférieure à 0,05 ou bien la valeur (t) doit dépasser la valeur critique 1,96. La deuxième condition est relative à **l'impact de variable modératrice sur le sens de relation** entre les deux variables exogène et endogène.

7.2.1. Test d'effet modérateur de STM sur la relation entre SCI et ECI

Après avoir intégré la variable modératrice (STM) sur la relation entre structure du contrôle interne (SCI) et efficacité du contrôle interne (ECI), le test Bootstrapping du SmartPLS 4 a montré que le soutien du top management modère positivement et d'une manière significative la relation entre la structure et l'efficacité du contrôle interne ($\beta = 0.167$; $T = 1.994$ et $P = 0.047 < 0.05$). Concernant le deuxième effet modérateur du soutien du top management (STM) sur la relation entre l'efficacité d'audit interne (EAI) et l'efficacité du contrôle interne (ECI), on a constaté le même résultat, le soutien du top management (STM) modère positivement et significativement la relation entre l'efficacité d'audit interne et l'efficacité du contrôle interne ($\beta = 0.177$; $T = 2.033$ et $P = 0.043 < 0.05$).

Hypothèse	Relation	Std.Beta	Std.Erro r	T-value	P values	Décision
(H1)	Soutien du top management x Structure du contrôle interne -> Efficacité du contrôle interne	0.167	0.084	1.994	0.047	Confirmée*
(H2)	Soutien du top management x Efficacité d'audit interne -> Efficacité du contrôle interne	0.177	0.087	2.033	0.043	Confirmée*

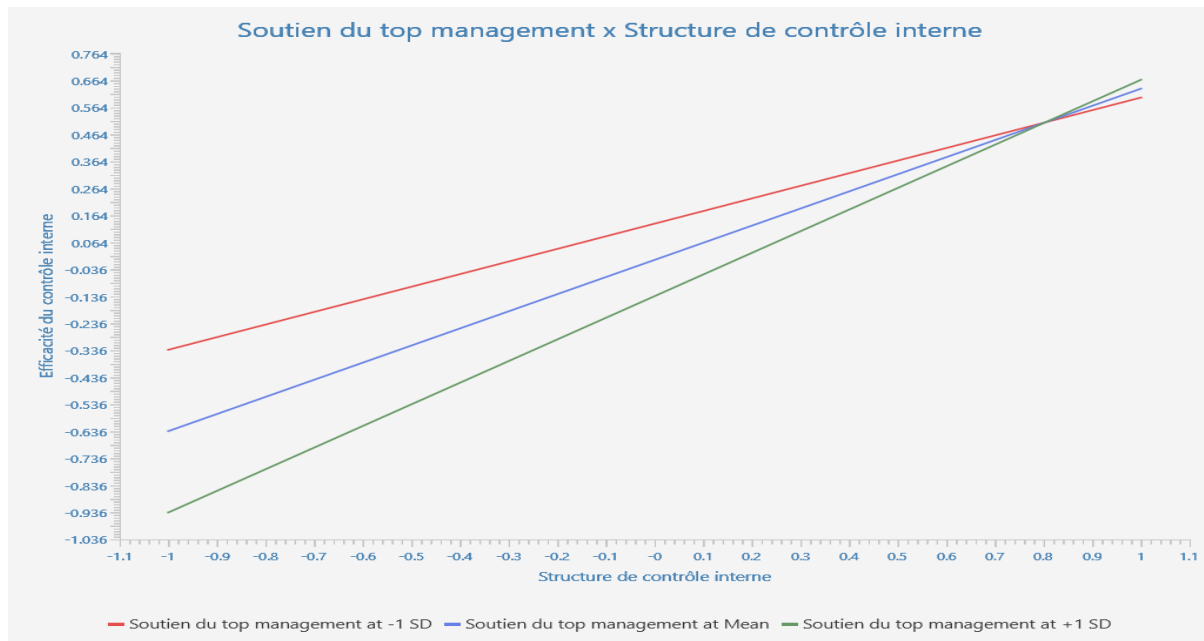
* Relation significative

** Relation fortement significative

En effet, la première condition de validité de l'effet modérateur du soutien du management relative à sa significativité est validée. Par conséquent, on peut passer à la vérification de deuxième condition relative à l'impact de variable modératrice sur les sens des relations.

7.2.2. Impact de l'effet modérateur sur les sens des relations

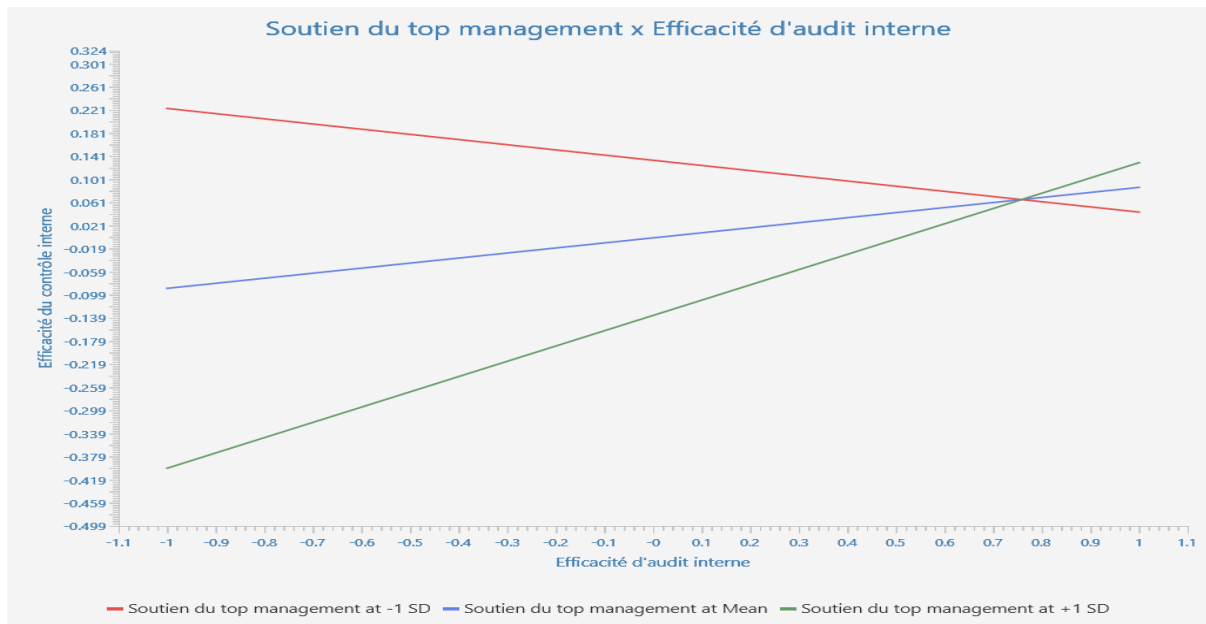
Figure 2 : Effet modérateur de STM sur la relation entre SCI et ECI



Source : Output du SmartPLS 4

La figure ci-dessus montre que lorsque le soutien du top management (STM) est élevé (c'est-à-dire +1 écart-type au-dessous de la moyenne ; ligne verte), la relation entre la structure de contrôle interne (SCI) et l'efficacité du contrôle interne (ECI) est plus forte que lorsque le soutien du top management est faible (c'est-à-dire -1 écart-type en dessous de la moyenne ; ligne rouge), dont la pente est plus raide. Cela illustre le fait que l'augmentation de soutien du top management se traduit plus fortement par une augmentation de l'efficacité du contrôle interne dans les hôpitaux ayant des structures de contrôle interne solides et fonctionnent d'une manière correcte. Autrement dit, avec une augmentation du soutien du top management, les mécanismes de contrôle interne deviennent plus importants pour expliquer l'efficacité du contrôle interne.

Figure 3 : Effet modérateur de STM sur la relation entre EAI et ECI



Source : Output du SmartPLS 4

La figure ci-dessus montre le graphique d'interaction pour des niveaux faibles et élevés (± 1 écart-type) de soutien du top management. La ligne centrale (bleue) montre le soutien du top management à la moyenne, ce qui reflète l'absence d'effet de cette variable modératrice. À ce niveau de soutien du top management, la relation entre l'efficacité d'audit interne (EAI) et l'efficacité du contrôle interne (ECI) est positive. Cette relation devient plus forte avec une augmentation d'un écart-type de soutien du top management (ligne rouge). En effet, avec une augmentation de soutien du top management, l'efficacité d'audit interne devient plus importante pour expliquer l'efficacité du contrôle interne.

En somme, nous constatons que les deux conditions de validité de l'effet de modulation à savoir la significativité des hypothèses et l'influence des sens des relations ont été validées conformément à nos prévisions.

Nonobstant, notre étude a testé l'effet modérateur du soutien du top management, les résultats soulevés du logiciel SmartPLS 4 montrent que le soutien du top management modère positivement l'effet de structure de contrôle interne sur l'efficacité de contrôle interne, ce résultat converge avec les conclusions de plusieurs auteurs (Daoud et al., 2020). De plus, les résultats de notre recherche ont révélé que le soutien du top management modère positivement l'effet d'efficacité d'audit interne sur l'efficacité de contrôle interne, ce résultat

corrobore avec les conclusions de plusieurs auteurs (Waled et al., 2021). En effet, cette étude a montré que le soutien du top management est un modérateur, qui a une influence positive sur le développement des systèmes de contrôle interne dans les hôpitaux publics par le biais de structure de contrôle interne et d'efficacité d'audit interne.

8. Discussion de résultats

Selon notre recherche, plusieurs facteurs ont été identifiés comme contribuant à l'efficacité de contrôle interne notamment les mécanismes de contrôle interne (structure de contrôle interne), l'efficacité d'audit interne et l'effet modérateur du soutien du top management. Selon la littérature antérieure, une série de questionnaires hospitaliers pourrait être étiquetée comme étant le top management, par exemple le directeur régional de la santé, le délégué de santé, le directeur de l'hôpital, le secrétaire général et les chefs des services directeur. Le soutien du top management est le degré auquel les managers hospitaliers comprennent l'importance du contrôle interne est impliqués dans leurs activités. Il représente un soutien explicite et actif de la haute direction envers l'application et le respect des mécanismes de contrôle interne dans le milieu hospitalier. Notre étude confirme l'effet positif du soutien du top management sur l'efficacité du contrôle interne par le biais de structure de contrôle interne et d'efficacité d'audit interne. En effet, la mise en œuvre de l'intégrité, d'un leadership propice et discipliné par le top management étant un modèle et exempté par le personnel sanitaire sera une culture de travail dans l'hôpital. Cette culture soutiendra certainement l'efficacité de la mise en œuvre des systèmes de contrôle interne pour atteindre les objectifs de la gouvernance hospitalière. Subséquemment, on peut affirmer que le soutien du top management (TMS) est un modérateur, qui a une influence positive sur le développement des systèmes de contrôle interne dans les hôpitaux publics.

Afin de garantir que le département d'audit interne de l'hôpital affecte de manière significative l'efficacité des systèmes de contrôle interne, la direction doit doter la fonction d'audit interne de tous les facteurs pertinents susceptibles de contribuer à l'efficacité de ce département. Si les auditeurs internes ne sont pas responsabilisés, le travail d'audit sera de mauvaise qualité et n'aura pas d'influence positive sur les systèmes de contrôle interne et leurs composantes en milieu hospitalier. Ainsi, il est très important que tous les membres de l'hôpital comprennent clairement les fonctions et les rôles de l'audit interne.

Conclusion

Le soutien du top management est considéré comme un catalyseur institutionnel et sans l'engagement de la direction, la mise en œuvre des systèmes de contrôle interne ne sera pas couronnée de succès (Schwalbe, 2006). Ainsi, la majorité des auteurs soutient que le support du top management (STM) est un ensemble d'actions résultantes découlant du comportement des cadres supérieurs (Futterer et al, 2018). D'autres plaident pour les perceptions managériales (Kearns et Lederer, 2003). Certains plaident même pour les deux (Bassellier et Pinsonneault, 1998), mais n'ont pas réussi à attirer de nombreux adeptes. Cette indécision ajoute encore à la confusion sur l'état du concept.

Suite aux preuves empiriques fournies par notre étude, selon lesquelles le soutien du top management favorise l'efficacité du contrôle interne au sein des hôpitaux publics, il serait utile d'étudier les facteurs motivant le soutien du top management. Plus précisément, une étude plus approfondie des théories du pouvoir devrait permettre d'identifier les facteurs susceptibles d'influencer le soutien du top management.

Pour atteindre les objectifs du contrôle interne, le top management établit des procédures, des processus, et des structures. La direction générale met en place l'adaptation des systèmes et les technologies pour améliorer l'efficacité de l'organisation, renforcer le soutien des parties prenantes et mettre en œuvre les principes de gouvernance.

Pour rendre le contrôle interne plus efficace un responsable hospitalier devrait faire :

- Présent, disponible et engagé dans cette approche et vision de contrôle interne ;
- Être à l'écoute de ses subordonnés ;
- Maîtriser les outils de contrôle ;
- Être conscient de l'importance du contrôle interne et il doit être impliqué ;
- Essayer d'instaurer un climat de contrôle avec un objectif d'amélioration et non de sanction pour assurer l'implication ces subordonnés ;
- Former les gens et le personnel sur l'intérêt du contrôle interne ;
- Constituer une équipe avec des profils divers et multidisciplinaires ;
- Établir des plans d'actions claires et réalisables ;
- Assurer une évaluation permanente des mécanismes de contrôle interne ;
- Établir des formalités nécessaires et les soubassements juridiques et préparer le terrain et l'environnement pour réussir le processus du contrôle interne ;

- Collaborer avec les autres intervenants de tous les niveaux hiérarchiques et d'intervention pour réussir tout le processus.

Pour rendre le système de contrôle interne plus efficace au sein des hôpitaux publics marocains, tous les intervenants doivent être impliqués dans ce processus : le top management, les médecins, les infirmiers, les administrateurs, les techniciens, les personnes des activités sous-traitées et on n'oublie pas les malades, car aussi, ils doivent respecter les lois au sein des hôpitaux publics. En effet, tous les intervenants doivent être impliqués pour réussir ce processus de contrôle interne dans une structure très complexe et difficile comme l'hôpital public.

BIBLIOGRAPHIE

- Agbejule. A et Jokipii. A (2009), « Stratégie, activités de contrôle, suivi et efficacité », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss 6 pp. 500 – 522. <https://doi.org/10.1108/02686900910966503>
- Aikins, S. (2011) « Un examen du rôle des audits internes du gouvernement dans l'amélioration de la performance financière ». *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337.
- Al-Habil, W. I. (2011) « Recherche positiviste et phénoménologique dans l'administration publique américaine ». *International Journal of Public Administration*, 34(14), 946-953. <https://doi.org/10.1080/01900692.2011.615554>
- Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., et Gwilliam, D. R. (2004) « Examen de la relation entre l'audit interne et externe dans le secteur des entreprises d'Arabie Saoudite ». *Managerial auditing journal*. <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>
- Alzeban, A. et Gwilliam, D. (2014) « Facteurs affectant l'efficacité de l'audit interne : une étude du secteur public saoudien ». *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23 No. 2, pp. 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>
- Baker, K. A. (2007) « Communication organisationnelle ». *Management Benchmark Study*, 1-3. <http://wachum.com/eBook/1065106/commutheory3.pdf>
- Bassellier, G., et Pinsonneault, A. (1998) « Évaluer le soutien de la haute direction aux technologies de l'information : une nouvelle conceptualisation et mesure ». In *ECIS* (pp. 1536-1543).
- Benlakouiri, A et Benlakouiri, A. (2018) 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>
- Chenhall, R. H. (2003) « La conception des systèmes de contrôle de gestion dans son contexte organisationnel : résultats d'une recherche basée sur les contingences et orientations pour l'avenir ». *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- COSO (2013) « Cadre intégré de contrôle interne : Résumé exécutif ».
- Daouda, L., Mareib, A., Al-Jabalyb, S. M., et Aldaasb, A. A. (2020) « Modération du rôle de l'engagement de la direction générale dans l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur ».
- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E. et Papachristou, A. (2017) « L'effet de l'efficacité de l'audit interne, de la responsabilité de l'auditeur et de la formation dans la détection des fraudes ». *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 16 No. 4, pp. 434-454.
- Elbashir, M. Z., Collier, P. A., et Sutton, S. G. (2011) « Le rôle de la capacité d'absorption organisationnelle dans l'utilisation stratégique de la veille économique pour soutenir les systèmes de contrôle de gestion intégrés ». *The Accounting Review*, 86(1), 155-184.
- Futterer, F., Schmidt, J., & Heidenreich, S. (2018) « Effet ou causalité comme clé du succès des entreprises ? Étude des effets des comportements entrepreneuriaux sur l'innovation des modèles d'entreprise et la performance des entreprises ». *Long Range Planning*, 51(1), 64-81.

- Gilson, L. L., Lim, H. S., D'Innocenzo, L., et Moye, N. (2012) « La taille unique ne convient pas à tous : Gérer la créativité radicale et incrémentale ». *The Journal of Creative Behavior*, 46(3), 168-191.
- Goodwin, J (2003) « La relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne : l'expérience de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande ». *International Journal of Audit*. 2003, 7(3).
- Hair Jr, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., et Kuppelwieser, V. G. (2014) « La modélisation par équations structurelles des moindres carrés partiels (PLS-SEM) : Un outil émergent dans la recherche en entreprise ». *Revue européenne des affaires*.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., et Sarstedt, M. (2022) « Introduction à la modélisation des équations structurelles par les moindres carrés partiels (PLS-SEM) », 3rd Ed., Thousand Oakes, CA: Sage.
- Hill, C. W., et McShane, S. (2008) « Principes de gestion ». McGraw-Hill.
- Holmes, S.A., Langford, M., Welch, O.J. et Welch, S.T. (2002) « Associations entre les contrôles internes et le comportement de citoyenneté organisationnelle ». *Journal of Managerial Issues*, pp. 85-9
- Ifinedo, P. (2011) « Une analyse empirique des facteurs influençant l'adoption des technologies Internet/e-business par les PME au Canada ». *International Journal of Information Technology & Decision Making*, 10(4), 731-766.
- Jensen, M. C., et Meckling, W. H. (1976). *Théorie de l'entreprise : Comportement des dirigeants, coûts des agences et structure de propriété*. *Journal of Financial Economics*, 3(1), 305-360.
- Johnson, R. E., Rosen, C. C., et Djurdjevic, E. (2011) « Évaluation de l'impact de la variance de la méthode commune sur les construits multidimensionnels d'ordre supérieur ». *Journal of Applied Psychology*, 96, 744 – 761.
- Jokipii, A. (2006) « La structure et l'efficacité du contrôle interne : une approche de contingence ». (Thèse de doctorat, Université de Vaasa, Finlande).
- Kearns, G. S., et Lederer, A. L. (2003) « Une vision de l'alignement stratégique des technologies de l'information basée sur les ressources : comment le partage des connaissances crée un avantage concurrentiel ». *Decision sciences*, 34(1), 1-29.
- Kim, J. B., Lee, J. J., et Park, J. C. (2022) « Faiblesse du contrôle interne et comportement asymétrique des frais de vente, généraux et administratifs ». *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(1), 259-292.
- Kinney, JR, W. R., et Shepardson, M. L. (2011) « Les informations sur l'efficacité du contrôle nécessitent-elles des audits de contrôle interne au titre de la norme SOX 404 (b) ? Une expérience naturelle avec de petites sociétés publiques américaines ». *Journal of Accounting Research*, 49(2), 413-448.
- Klamm, B. K., et Watson, M. W. (2009) « SOX 404 a signalé des faiblesses de contrôle interne : Un test des composantes du cadre COSO et des technologies de l'information ». *Journal of Information Systems*, 23(2), 1-23.
- Li, J., et Harrison, J. R. (2008) « La culture nationale et la composition et la structure de direction des conseils d'administration. *Gouvernance d'entreprise : une revue internationale* ». 16(5), 375-385.
- McNally, J. S., et Tophoff, V. (2014) « Tirer parti d'une gestion des risques et d'un contrôle interne efficaces ». *Strategic Finance*, 95(April), 29-36.
- Millichamp, A.H. (1993) « *Audit* (6e éd.) ».

- Mock, T. J., Sun, L., Srivastava, R. P., et Vasarhelyi, M. (2009) « Une approche de raisonnement probant pour l'évaluation des risques liés au contrôle interne imposée par la loi Sarbanes-Oxley ». *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(2), 65-78.
- 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>.
- Nurlinda, E., Maksum, A., et Bukit, R. (2021) « L'effet de la mise en œuvre du système de contrôle interne ». *Accounting Standards Implementation, Management Commitment to Quality Financial Report*.
- Otley, D. (1999) « Gestion de la performance : un cadre pour la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion ». *Management Accounting Research*, 10, 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Outseki. J et Obad. (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.
- Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., et Rubino, M. (2021) « Les caractéristiques du comité d'audit influencent-elles la qualité des rapports intégrés ? Un point de vue de la théorie de l'agence ». *Business Strategy and the Environment*, 30(1), 522-534.
- Rezaee, Z., Elam, R., et Sharbatoghlie, A. (2001) « L'audit continu : l'audit du future ». *Managerial Auditing Journal*.
- 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.
- Sarto F et Veronesi G. (2016) « Leadership clinique et performance des hôpitaux : évaluation des données probantes ». *BMC Health Serv Res* 2016; 16(2): 85–97.
- Schwalbe, K. (2006) « Introduction à la gestion de projet, Minneapolis ». Thomson Course Technology.
- Sudarno. (2018) « Analyse du rôle de l'employé dans. La relation entre le soutien du leadership et Efficacité du SPIP et qualité des rapports financiers ». *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 15(1), 115-137.
- Thompson.R.M (2013) « Un cadre conceptuel des conflits potentiels ».
- Vijayakumar, A. N., et Nagaraja, N. (2012) « Systèmes de contrôle interne : Efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques dans les entreprises du secteur public ». *BVIMR Management edge*, 5(1).
- Waled. Y, Alazzabi. E et Hasri. M (2021) « Gestion des risques, soutien de la direction, activités d'audit interne et atténuation de la fraude ». <https://www.emerald.com/insight/1359-0790.htm>.
- 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>.