

## LE CONTRÔLE INTERNE : UN LEVIER DE PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE

### INTERNAL CONTROL: A LEVER FOR ORGANIZATIONAL PERFORMANCE

#### **NIMI Ismail**

Doctorant en sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisation et Droit de

l'Entreprise « **LIRE-MD** » Université Cadi Ayyad – Marrakech - Maroc

[ismailnimi@gmail.com](mailto:ismailnimi@gmail.com)

#### **RIGAR Sidi Mohammed**

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisation et Droit de

l'Entreprise « **LIRE-MD** » Université Cadi Ayyad – Marrakech – Maroc

[mrigar@gmail.com](mailto:mrigar@gmail.com)

#### **EL IDRISSE Rkia**

Enseignant chercheur

École Supérieure de Technologie – Safi

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisation et Droit de

l'Entreprise « **LIRE-MD** » Université Cadi Ayyad – Marrakech – Maroc

[r.elidrissi@uca.ma](mailto:r.elidrissi@uca.ma)

Date de soumission : 01/09/2021

Date d'acceptation : 08/10/2021

Pour citer cet article :

**NIMI I.** (2021) « **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.

## Résumé

La réussite de toute organisation repose sur la réalisation de ses objectifs. Ces objectifs peuvent être la maximisation des profits, la maximisation de la richesse des actionnaires, la minimisation des coûts et la satisfaction des clients. Cependant, la réalisation des objectifs de l'organisation est une chose et le processus de réalisation de ces objectifs en est une autre.

La gestion hospitalière est parfois sujette à des irrégularités, notamment en ce qui concerne la procédure financière d'exécution. De surcroît, une mise en œuvre non adéquate du contrôle interne a un impact sur la non-pertinence de l'utilisation des ressources hospitalières et conduit à la fraude.

Un système de contrôle interne efficace peut donner aux gestionnaires hospitaliers les moyens de rendre compte de leurs décisions et programmes, ainsi que les moyens d'obtenir une assurance raisonnable que les programmes qu'ils dirigent atteignent les buts et objectifs fixés. Cependant, toutes les personnes de l'hôpital public ont une responsabilité et un rôle dans le contrôle interne. De plus, de nombreuses études approuvent le fait qu'il existe une corrélation entre le contrôle interne et la performance organisationnelle et cette dernière dépend de l'efficacité du contrôle interne. En effet, l'objectif principal de notre article est d'étudier la nature de relation entre le contrôle interne et la performance organisationnelle.

**Mots clés :** Contrôle interne ; Efficacité ; Performance organisationnelle ; Nouvelle gestion publique ; Hôpital

## Abstract

The success of any organization depends on the achievement of its objectives. These objectives can be profit maximization, shareholder wealth maximization, cost minimization and customer satisfaction. However, the achievement of the organization's goals is one thing and the process of achieving those goals is another.

Hospital management is sometimes subject to irregularities, especially in the financial implementation process. Furthermore, inadequate implementation of internal control has an impact on the inappropriate use of hospital resources and leads to fraud.

An effective system of internal control can provide hospital managers with the means to be accountable for their decisions and programs, as well as the means to obtain reasonable assurance that the programs they direct are achieving their stated goals and objectives. However, everyone in the public hospital has a responsibility and a role in internal control. In addition, many studies support the fact that there is a correlation between internal control and organizational performance, and organizational performance depends on the effectiveness of internal control. Indeed, the main objective of our article is to study the nature of the relationship between internal control and organizational performance.

**Keywords:** Internal control; Efficiency; Organizational performance; New public management; Hospital

## Introduction

Les scandales mondiaux ont révélé des situations où des entreprises qui sont engagées dans des stratégies comptables contraires à l'éthique pour omettre des informations pertinentes sur les données financières des entreprises (Cohen et al, 2012). Les faillites sont très préoccupantes pour les entreprises et les autres agences gouvernementales en raison de leur caractère systématique du rôle de catalyseur des crises financières (Banque des règlements internationaux, 2011).

Les tendances mondiales actuelles ont rendu impératif le maintien de systèmes de contrôle interne efficaces et solides pour presque toutes les organisations privées ou publiques. Au cours des dernières décennies, le contrôle interne a fait l'objet d'un débat intense et il a attiré l'attention des spécialistes de tous les secteurs dans les domaines de la comptabilité et de l'audit, de l'environnement et des activités de contrôle, de l'information et de la communication.

La mission principale d'un hôpital est d'offrir un service médical de haute qualité aux patients, tout en restant abordable pour la population afin d'améliorer la santé et le niveau de vie de la communauté. Par conséquent, afin d'atteindre un niveau élevé de qualité des prestations médicales aux patients, il a besoin d'une bonne mise en œuvre du contrôle interne.

Le processus de mondialisation, la complexité des activités hospitalières et l'augmentation des activités frauduleuses ont récemment incité les managers des hôpitaux publics, ainsi que les autorités marocaines, à porter leur attention sur les systèmes de contrôle interne dans le secteur sanitaire.

Depuis les années 1980, le concept de la nouvelle gestion publique a fait son apparaître comme un outil pour moderniser l'administration publique. Elle regroupe un ensemble de techniques et de principes visant à démocratiser l'administration publique avec instauration des nouveaux systèmes de management de la performance et de la qualité. De surcroît, la nouvelle gestion publique a pour objectif d'apporter des nouvelles notions comme l'efficacité, l'efficacités et la pertinence, pour développer une culture axée sur les résultats et la performance dans le secteur public.

En général, la gestion hospitalière est parfois sujette à des irrégularités, notamment en ce qui concerne la procédure financière d'exécution. De surcroît, une mise en œuvre non adéquate du contrôle interne a un impact sur la non-pertinence de l'utilisation des ressources hospitalières et conduit à la fraude. Plusieurs auteurs ont affirmé que la plupart des hôpitaux publics ont

une faible mise en œuvre du contrôle interne, ce qui entraîne une mauvaise utilisation des actifs de l'hôpital, y compris des ressources humaines.

De ce fait, l'objet de la recherche se proposera de s'intéresser aux spécificités et aux enjeux du système de contrôle interne dans les hôpitaux publics marocains. En effet, notre problématique peut se formuler ainsi :

**« Dans quelle mesure le système de contrôle interne pourra-t-il influencer la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Maroc ? ».**

Afin de répondre à notre problématique, on va traiter les points suivants : premièrement, le contrôle interne ses cadres de références, les éléments composants de sa structure et son efficacité. Puis, on va parler de la performance organisationnelle notamment la performance des hôpitaux publics. En fait, on va traiter la relation entre le système de contrôle interne et la performance organisationnelle.

Le terrain d'étude est constitué par les hôpitaux publics marocains. Le choix de ce terrain n'est pas fortuit, bien que le concept du système de contrôle interne ne soit pas encore familier et bien assimilé par les managers des structures hospitalières marocaines.

Ce contexte place également les hôpitaux marocains face à des enjeux importants en termes d'amélioration continue de leur gouvernance et de leur performance, de développement de leurs investissements tout en veillant à la pertinence et à la cohérence des projets menés, et de renforcement de l'éthique et de la transparence, afin qu'ils puissent continuer à contribuer au renforcement de l'offre sanitaire et à la diversification des prestations sanitaires offertes aux citoyens.

## **1. Structure et efficacité du contrôle interne**

### **1.1. Définition du contrôle interne :**

La réussite de toute organisation repose sur la réalisation de ses objectifs. Ces objectifs peuvent être la maximisation des profits, la maximisation de la richesse des actionnaires, la minimisation des coûts et la satisfaction des clients. Cependant, la réalisation des objectifs de l'organisation est une chose et le processus de réalisation de ces objectifs en est une autre.

Le terme du contrôle interne a été adopté par les Anglo-Saxons ("InternalAuditing") 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 (Financial Postman Magazine, 2004). De surcroît, Chouchane. A (2021) affirme que « *les méthodes*

*classiques de contrôle et d'évaluation fondées sur une structure hiérarchique rigide et bureaucratique stable, ne s'adaptent plus avec le nouveau champ de travail des employés ».*

La somme des définitions données pour ce terme est révélatrice de l'importance du contrôle interne. Selon l'AICPA (American institute of certified public accountants), (1963) un système de contrôle interne s'étend au-delà des questions qui sont directement liées aux fonctions de la comptabilité et des états financiers.

Selon l'ASOBAC (Committee on Basic Auditing Concepts, 1973), le contrôle interne est une procédure systématique qui permet d'évaluer le degré de corrélation entre les critères établis et les résultats réels de l'entreprise.

D'après Princeton(2008), le contrôle interne est un processus effectué par la structure d'une organisation, les flux de travail et d'autorité, les personnes et le système d'information de gestion, conçu pour aider l'organisation à atteindre des buts ou des objectifs spécifiques. Selon cette définition, l'objectif de tout contrôle interne doit être orienté vers la réalisation des objectifs organisationnels.

Selon une autre vision, Okozie (1999) considère le contrôle interne comme l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la direction d'une autre organisation pour mener les activités de manière ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exhaustivité et l'exactitude des enregistrements.

Pour Asuquo (2005), le contrôle interne est composé de vérifications internes, d'audit interne, de contrôles comptables et d'autres formes de contrôle telles que le contrôle budgétaire et physique. Il a affirmé que la responsabilité première du maintien d'un contrôle interne efficace incombe à la direction de toute organisation. Les responsabilités de la direction sont normalement assumées par :

- ❖ la mise en place d'un système comptable efficace ;
- ❖ la veille à ce que les employés comprennent les codes de conduite pertinents ;
- ❖ surveillance des exigences légales pertinentes et s'assurer que les procédures et conditions d'exploitation répondent à ces exigences ;
- ❖ la mise en place d'une fonction d'audit interne indépendante ;
- ❖ la nomination d'un comité d'audit, le cas échéant.

Van Creveld (2005) a défini le contrôle interne comme un processus effectué par la structure d'une organisation, les personnes et les systèmes d'information de gestion, les flux de travail et d'autorité, conçu pour aider l'organisation à atteindre des objectifs spécifiques.

Le contrôle interne est constitué de politiques, de procédures, de pratiques et de structures organisationnelles mises en œuvre pour fournir une assurance raisonnable que les objectifs commerciaux d'une organisation seront atteints et que les événements à risque non désirés seront prévenus ou détectés et corrigés, sur la base soit de préoccupations de conformité, soit de préoccupations initiées par la direction (Awe,2005).

Selon l'Institut des comptables agréés d'Angleterre et du Pays de Galles (ICAEW) le contrôle interne est l'ensemble des systèmes de contrôle, financier ou autre, mis en place par la direction pour exercer les activités d'une organisation de manière efficace et ordonnée, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir, dans la mesure du possible l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et financiers.

Mayo et BPP (1988) ont défini le contrôle interne comme une mesure prise par une organisation dans le but de protéger ses ressources contre l'inefficacité, le gaspillage et la fraude : de garantir le respect des politiques de l'organisation et d'évaluer le niveau de performance dans toutes les divisions de l'organisation ; d'assurer l'exactitude et la fiabilité des données comptables et opérationnelles.

Le contrôle interne est défini par l'APC (Comité des pratiques d'audit, 1980), est un examen indépendant et une certification d'un inspecteur nommé par la direction pour contrôler les finances selon le cadre juridique établi à chaque fois.

Par ailleurs, Tunji (2013), affirme que le système de contrôle interne englobe un ensemble de règles, de politiques et de procédures mises en œuvre par une organisation pour offrir une assurance sur la fiabilité de ses rapports, l'efficacité et l'efficience de ses opérations et la conformité et la compatibilité de ses activités avec les lois et règlements.

Dans une autre optique, Miller et Bailley (1989), affirment que le contrôle interne est un examen systématique et une enquête subjective sur un élément et englobe la vérification des informations spécifiques telles qu'elles sont déterminées par la pratique générale.

De ces définitions, 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.

## 1.2. Cadres de référence

### 1.2.1. Le cadre intégré (COSO) :

Le cadre de contrôle interne le plus connu et le plus accepté est le rapport COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control - Integrated Framework). Cette commission a été créée en 1985 sous le parrainage conjoint de cinq organisations (AICPA, AAA, IIA, IMA et FEI). Le fruit de ce parrainage a donné la naissance d'un cadre de contrôle interne commun à l'usage des dirigeants d'entreprises, des législateurs, des régulateurs et des chercheurs. Le premier rapport du COSO a été publié en 1991.

### 1.2.2. Le cadre (CoCo) :

En novembre 1995, l'Institut Canadien des Comptables Agréés a publié un référentiel sur le contrôle appelé CoCo (1995). Ce cadre s'appuie sur les mêmes principes déjà publiés dans le cadre COSO.

Selon le cadre CoCo (1995), le contrôle interne est *« l'ensemble des éléments d'une organisation (y compris ses ressources, ses systèmes, ses processus, sa culture, sa structure et ses tâches) qui, ensemble, soutiennent les personnes dans la réalisation des objectifs de l'organisation »*. Ce référentiel souligne l'importance des contrôles comportementaux au sein de l'organisation.

Au lieu des cinq objectifs que l'on peut trouver par exemple dans le rapport du COSO et dans le cadre de Bâle, le CoCo décrit vingt critères dans quatre domaines qui indiquent si le contrôle interne est efficace. Il indique que l'efficacité du contrôle interne ne peut être jugée uniquement sur la base du degré de satisfaction de chaque critère, pris séparément. Le CoCo se distingue du rapport COSO en indiquant que l'appréciation de l'efficacité est faite par rapport à un objectif spécifique, tel que le niveau de service à la clientèle, et non dans une catégorie d'objectifs.

### 1.2.3. Le code combiné :

Les principes de bonne gouvernance et le code de bonnes pratiques, connu sous le nom de code combiné, ont été publiés par la Bourse de Londres (LSE) en juin 1998 et sont entrés en vigueur pour les entreprises qui font rapport en 1999. Le code combiné a suivi les recommandations du rapport du comité Hampel (1998), ainsi que certaines recommandations supplémentaires du rapport du comité Greenbury (1995) et du rapport du comité Cadbury (1992). Il représente la réglementation du gouvernement d'entreprise et du contrôle interne pour les sociétés cotées à la Bourse de Londres. Le code combiné a été réédité en juillet 2003,

conjointement avec, entre autres, le code de contrôle interne : Guidance for Directors on the Combined Code (ci-après le "Turnbull Guidance"). Le Turnbull Guidance a été publié par l'Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW) avec le soutien de la LSE en 1999 et fournit des conseils sur la mise en œuvre des recommandations en matière de contrôle interne énoncées dans le Combined Code.

Le Code Combiné (2003) se concentre sur le contrôle interne dans le principe C.2 et dans les dispositions C.2.1. et C.3.4. Dans le principe C.2., il est dit que "Le conseil d'administration doit maintenir un système de contrôle interne solide pour protéger les investissements des actionnaires et les actifs de la société".

#### **1.2.4. Le guide Turnbull :**

Le guide Turnbull a été créé sur la base des déclarations sur le code combiné publiées en 1998. Il existe certaines différences entre les codes combinés publiés en 1998 et en 2003 : comme indiqué dans le code combiné de 2003, les références des codes dans le guide Turnbull doivent être lues en conséquence. Le Turnbull Guidance (1998), aux paragraphes 11 et 20, indique que le contrôle interne contribue à garantir la fiabilité des rapports internes et externes.

#### **1.3. Structure de contrôle interne**

Selon le cadre référentiel COSO (2013), l'organisation devrait prendre en considération cinq éléments fondamentaux lors de la conception d'un système de contrôle interne adéquat et efficace, ces composantes sont :

**1.3.1 l'environnement de contrôle :** cette composante définit l'éthique d'une organisation et son mode de fonctionnement. Cette composante fait référence à la création d'une atmosphère dans laquelle les personnes peuvent mener leurs activités et assumer leurs responsabilités de contrôle. Plus précisément, il s'agit de l'intégrité et des valeurs éthiques, de la philosophie de la direction, de la gestion des ressources humaines et de l'environnement ;

**1.3.2 l'évaluation des risques :** qui implique l'identification et l'analyse des risques pertinents dans la réalisation d'objectifs prédéterminés par la direction ;

**1.3.3 les activités de contrôle :** qui couvrent les politiques, procédures et pratiques qui garantissent que les objectifs de gestion sont atteints et que les stratégies d'atténuation des risques sont mises en œuvre ;



**1.3.4 l'information et la communication** : qui soutiennent toutes les autres composantes du contrôle en communiquant les responsabilités de contrôle aux employés et en fournissant des informations sous une forme et dans un délai qui permettent aux personnes d'exercer leurs fonctions ;

**1.3.5 la surveillance** : qui couvre l'examen externe des contrôles internes par la direction ou d'autres parties extérieures au processus. Elle peut inclure l'application par les employés de méthodologies indépendantes, comme des procédures personnalisées ou des listes de contrôle standard au sein d'un processus.

Les cinq composantes du contrôle interne sont interdépendantes et doivent être présentées et fonctionner correctement afin de disposer d'un système de contrôle interne adéquat et efficace (COSO 2013).

#### **1.4. Efficacité du contrôle interne**

La défaillance des systèmes de contrôle interne est toujours considérée comme une cause principale de faillite des organisations. Selon le rapport de la Commission Treadway de 1987 aux États-Unis (USA) l'absence ou la faiblesse des contrôles internes était la cause principale de nombreux cas de rapports financiers frauduleux des entreprises.

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 aux lois.

Le contrôle interne est un processus qui guide une organisation vers la réalisation de ses objectifs. Ces objectifs comprennent l'efficience et l'efficacité opérationnelle, la fiabilité des rapports financiers et le respect des lois et règlements pertinents (COSO, 2013).

Les rapports du cadre COSO soulignent l'importance de l'implication du management dans la compréhension des fonctions de contrôle interne et dans la mise en place d'un système de contrôle adéquat et efficace quelque soit le contexte organisationnel. Il est conçu pour garantir la réalisation de trois catégories d'objectifs, à savoirs :

##### **1.4.1 opérationnel : efficacité et efficience des opérations**

Les objectifs opérationnels concernent l'efficacité et l'efficience des opérations, y compris les objectifs de performance et de protection des ressources contre les pertes au sein de l'organisation ;

#### **1.4.2 reporting : fiabilité de l'information financière**

Les objectifs en matière d'information financière couvrent la préparation d'états financiers fiables et en temps opportun, y compris la prévention de l'information financière frauduleuse ;

#### **1.4.3 conformité : conformité aux lois et règlements applicables**

Les objectifs de conformité résident dans le respect des lois, des procédures et règlements auxquels l'organisation est soumise.

### **2. Performance organisationnelle des hôpitaux publics**

Une organisation est créée pour des objectifs spécifiques, alors pour qu'elle puisse atteindre ses objectifs, elle doit être en mesure de mener à bien ses opérations de manière efficace et efficiente. En effet, elle doit adopter des pratiques efficaces pour les aider à atteindre leur objectif ainsi qu'à maintenir leur performance organisationnelle.

Pour Mawanza (2014) la performance d'une organisation est mesurée en fonction de sa capacité à atteindre ses objectifs organisationnels spécifiques. La performance fait référence à la capacité à fonctionner de manière efficace et rentable, à survivre, à se développer et à réagir aux opportunités et aux menaces environnementales. Or, la performance est considérée comme l'un des principaux indicateurs expliquant le niveau de développement d'une organisation. De plus, elle est considérée comme l'une des variables les plus importantes qui ont attiré l'attention des chercheurs dans la littérature sur la finance et la gestion (Gavrea et al, 2011).

Antony et Bhattacharyya (2010) ont défini la performance d'une organisation comme un indicateur qui permet de mesurer et d'évaluer comment une organisation réussit à atteindre ses objectifs pour toutes ses parties prenantes.

Pour autres auteurs, la performance fait référence à la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs en utilisant les ressources disponibles de manière efficace et efficiente (Asat, et al., 2015).

La performance peut être décrite comme les politiques et procédures qui se concentrent sur la création de valeur, la stratégie, les opportunités et les risques, l'utilisation des ressources et qui guident la prise de décision d'une organisation. Pour Goodwin (2003) la performance comprend la production ou les résultats réels d'une organisation tels que mesurés par rapport aux produits ou objectifs prévus.

En outre, pour Gerrit et Abdolmohammadi (2010) la performance organisationnelle englobe les résultats finaux cumulés de tous les processus de travail et activités de l'organisation. Les mesures de performance peuvent être financières ou non financières. Les deux mesures sont utilisées pour les entreprises compétitives dans un environnement commercial dynamique. Les mesures financières de la performance organisationnelle comprennent le rendement des actifs, le rendement des ventes, le rendement des capitaux propres, le rendement des investissements, le rendement des capitaux employés et la croissance des ventes.

Bititci et al., (2006) ont révélé que la performance financière est la mesure des résultats des politiques et des opérations d'une entreprise en termes monétaires. Ces résultats se reflètent dans les rendements et dans la valeur ajoutée de l'entreprise. Il s'agit d'une mesure subjective de l'efficacité avec laquelle une entreprise peut utiliser les actifs de son principal mode d'activité et générer des revenus. Ce terme est également utilisé comme une mesure générale de la santé financière globale d'une entreprise sur une période donnée.

D'après Stoner (2003), la performance fait référence à la capacité d'une entreprise à fonctionner de manière efficace et rentable, à survivre, à se développer et à réagir aux opportunités et aux menaces environnementales. Selon la même optique, Sollenberg et Anderson (1995) déclarent que la performance est mesurée par l'efficacité avec laquelle l'entreprise utilise les ressources pour atteindre ses objectifs. Il s'agit de la mesure de l'accomplissement réalisé par un individu, une équipe, un processus ou une organisation (EFQM, 1999).

En outre, Hitt, et al (1996) estime que la faible performance de nombreuses entreprises est le résultat d'actifs peu performants. La faible performance des actifs peu performants est souvent liée à des erreurs stratégiques commises dans le processus d'acquisition au cours des années précédentes. Par exemple, certaines entreprises acquièrent des entreprises avec des attentes irréalistes quant à la réalisation d'une synergie entre les actifs acquis et leurs ensembles d'actifs actuels. Une raison courante de ces erreurs est l'orgueil de la direction ou la surévaluation de la capacité de gestion dans le processus d'acquisition (Roll, 1986).

Afin de maximiser leurs profits, les entreprises développent de nouveaux produits pour satisfaire leurs propres besoins ainsi que ceux de leurs clients. En d'autres termes, l'innovation, qui peut être extrêmement bénéfique pour l'économie, est motivée par le désir de devenir (accroître la performance) ou de rester riche (maintien la performance). D'où la nécessité d'améliorer leurs performances. Pour qu'un tel désir, des mesures de contrôle interne doivent être mises en place par chaque entreprise.

En général, le concept de performance organisationnelle est fondé sur l'idée qu'une organisation est l'association volontaire d'actifs productifs, y compris des ressources humaines, physiques et en capital, dans le but d'atteindre un objectif commun. Ceux qui fournissent les actifs ne les engagent envers l'organisation que dans la mesure où ils sont satisfaits de la valeur qu'ils reçoivent en échange, par rapport à d'autres utilisations des actifs. Par conséquent, l'essence du rendement est la création de valeur. Tant que la valeur créée par l'utilisation des actifs apportés est égale ou supérieure à la valeur attendue par ceux qui apportent les actifs, les actifs continueront d'être mis à la disposition de l'organisation et l'organisation continuera d'exister.

Selon l'OMS<sup>1</sup> « l'évaluation de la qualité des soins doit permettre de garantir à chaque patient l'assortiment d'actes diagnostic et thérapeutiques qui lui assure le meilleur résultat en termes de santé, conformément à l'état actuel de la science médicale, au meilleur coût pour un même résultat, au moindre risque iatrogénique et pour plus grande satisfaction en termes de procédures, de résultats et de contacts humains à l'intérieur du système de soins... c'est une procédure scientifique et systématique ». Donc le retour du point de vue des usagers est très intéressant pour l'évaluation la qualité d'un système de santé en général et l'évaluation de la qualité des prestations sanitaires offertes, d'une manière scientifique et systématique, mais dans le respect des règles scientifiques et méthodologiques.

Les hôpitaux publics comme toute autre organisation ont trois principaux objectifs, le premier souci est d'économie des ressources, c'est-à-dire la réduction des coûts, le deuxième est d'efficacité relatif à la maximisation des résultats et enfin on a l'efficacité, c'est-à-dire l'atteinte complète des résultats fixés. Sicotte et al, (1998) par ses travaux cherchent à identifier les liens entre les caractéristiques cliniques et organisationnelles de l'hôpital et la performance organisationnelle, ils ont construit un modèle d'évaluation de la performance hospitalière qui intègre les différents concepts de cette performance.

Lombralet al, (1999) révèlent que la performance organisationnelle de l'hôpital peut se définir comme l'atteinte de but désiré, ou d'un résultat souhaité. Ainsi, elle peut être définie sur la base de plusieurs aspects : performance économique, qualité des soins offerts, l'accessibilité aux soins, de plus l'existence de multiples attentes de la part de plusieurs intervenants envers l'activité hospitalière (Patients, gestionnaires, autorités, société civile ...), donc la performance hospitalière est un concept multidimensionnel très complexe.

---

<sup>1</sup>Organisation Mondiale de la Santé, voir Dossier Solidarité et santé, N 2 Avril-Juin 2001.

La performance organisationnelle de l'hôpital est liée principalement à la perception de la fonction et de la nature de l'hôpital : ses missions, les relations avec l'environnement et les conditions de prospérité..., l'analyse de la littérature (Cameron et Whetten 1983, D'ainno 1992, Morin 1994, Quinn et Rorhbaugh 1983, Sicotte et al. 1998) nous a permis d'identifier quatre modèles les plus utilisés pour définir la performance organisationnelle :

- ❖ modèle rationnel « Rationnel / goal model » ;
- ❖ modèle des relations humaines « Humain relations / stratégicconstituency / satisfaction / naturel system model » ;
- ❖ système ouvert sur l'environnement « Open system model » ;
- ❖ système orienté vers les processus interne « Interna / decision processus model »

Pour Deakin (1998), « *la façon la plus efficace d'améliorer le rendement financier consiste à réduire le niveau d'irrégularités et de fraudes en améliorant les systèmes de contrôle financier interne de l'entreprise. Les actionnaires doivent avoir l'assurance que leurs ressources sont utilisées de façon efficiente et efficace pour fournir un service de transport de marchandises au moindre coût. L'analyse de la performance financière doit tenir compte de l'ensemble des risques et est liée aux concepts d'efficience et d'efficacité* ». Dans le milieu hospitalier, la notion de performance est un aspect qui n'a pas reçu l'attention qu'il mérite.

Hakkak et Ghodsi (2015) ont révélé que la mise en œuvre de mesures de performance non financières (BSC) dans les organisations a un effet positif significatif sur l'avantage concurrentiel et la durabilité des entreprises.

Les mesures non financières permettent de mieux prévoir les performances d'une entreprise sur le long terme, et que les chefs d'entreprise sont mieux à même de surveiller et d'évaluer l'efficacité de leur entreprise (Kaplan et Norton, 1996 et 2001).

Stede et al (2006) a montré que les performances non financières peuvent avoir une précision de mesure moindre, elles se concentrent sur les éléments qui sont directement liés aux opérations qui sont sous le contrôle de la direction.

En général, les systèmes de contrôle interne ont été examinés sous l'angle de l'environnement de contrôle, des activités de contrôle, de l'information et de la communication, tandis que les performances organisationnelles.

### **3. Le contrôle interne : un levier de performance organisationnelle des hôpitaux publics marocains : réalité ou mythe**

Les organisations exigent et bénéficient d'un système de contrôle interne efficace parce que son rôle implique les objectifs stratégiques des organisations (Lenz et al, 2017 ; Barisic et Tusek 2016). En outre, d'autres auteurs soutiennent également cette approche en affirmant que le contrôle interne améliore les performances, tout en garantissant une gouvernance adéquate dans les organisations (Gras-Gil et al 2012 ; Christopher, 2015 ; Awdat, 2015). La plupart des études précédentes étaient principalement axées sur l'impact du système de contrôle interne pour la performance des organisations à but lucratif. Néanmoins, les études qui traitent cette problématique au sein des organisations non lucratives sont rares.

Malgré l'importance du secteur sanitaire dans la paix sociale et la régulation de l'économie, les études concernant la relation entre le système de contrôle interne et la performance organisationnelle des hôpitaux publics sont peu nombreuses.

Le secteur sanitaire marocain a connu une croissance modeste durant la dernière décennie, avec plusieurs défis surtout financiers, car on constate toujours que le budget alloué au ministère de la Santé reste loin des recommandations de l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS), qui suggère une part budgétaire minimale de 12 % du budget général, cette lacune financière reste toujours un obstacle majeur face au développement du secteur sanitaire public au Maroc. Face à cette situation vulnérable les responsables du secteur sanitaire au Maroc, ont mis un ensemble de mesures, des lois et des pratiques pour mieux gérer ces ressources rares.

Depuis plusieurs années, le gouvernement marocain a instauré plusieurs réformes et politiques, qui ont comme but l'amélioration du secteur sanitaire en général, et d'améliorer la qualité des services sanitaires offerts aux citoyens en particulier. En effet, l'hôpital public autant qu'organisme de soins de santé, devrait fournir des prestations sanitaires de haute qualité aux citoyens, en outre cette structure à but non lucratif a l'obligation d'améliorer la qualité des services produits. Par conséquent, l'hôpital marocain, comme toute autre organisation est censé d'améliorer sa gouvernance et aussi de promouvoir les responsabilités notamment par l'adaptation des mesures et politique efficace de contrôle interne, afin de renforcer sa gouvernance interne et d'atteindre les objectifs d'efficacité et d'efficience.

L'hôpital comme organisation à but non lucratif tient compte de tous les types de contrôle, soit de conformité, de nature opérationnelle ainsi que les contrôles internes. En revanche, les systèmes de contrôle interne jouent un rôle essentiel pour assurer la bonne gestion de l'hôpital public et par la suite l'atteinte de ses objectifs stratégiques.

Les hôpitaux, en particulier, sont une cible naturelle pour les détournements et les actes frauduleux, car ils disposent des médicaments et des équipements biomédicaux de grande valeur, ainsi que l'activité hospitalière regroupe plusieurs intervenants. Pour se protéger contre ces menaces, l'hôpital doit mettre en place des systèmes de contrôle interne et les faire appliquer d'une manière rigoureuse.

Pour Beller et al, (1999), « *les systèmes de contrôle interne ont un objectif beaucoup plus large, de sorte que le niveau organisationnel des problèmes de contrôle associés à la baisse des revenus, qui explore les liens entre la divulgation de faiblesses importantes et la fraude, la gestion des bénéfices ou les redressements aussi les systèmes de contrôle interne fournissent une évaluation indépendante de la qualité du rendement des gestionnaires dans l'exécution des responsabilités attribuées pour mieux générer des revenus* ».

Steinhoff (2005) a considéré le contrôle interne comme un système « *conceptualisé comme un processus affecté par le conseil d'administration d'un organisme, le directeur général, les cadres supérieurs et les autres employés, conçus pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* ». Cette définition large couvre à la fois les objectifs opérationnels et financiers de l'hôpital, de plus, elle porte sur les points suivants :

- la conformité aux règlements et lois applicables ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi la conformité aux politiques et procédures internes ;
- la fiabilité des informations financières et non financières.

D'après Ambarriani (2012) cinq contrôles internes doivent être mis en place pour une mise en œuvre réussie dans l'hôpital, telle que la séparation des tâches, le contrôle d'accès, la supervision, la vérification indépendante et les registres comptables. Dans l'hôpital, il est important que les fonctions de chaque service, notamment celles du service comptable et financier soient séparées. De ce fait, cela permet d'éviter que les fraudes, les erreurs et les anomalies ne se produisent dans le service lui-même.

Toute organisation, en particulier l'hôpital public, exige l'existence d'un contrôle interne, car le contrôle interne est conçu pour organiser les activités des membres de l'organisation par l'intermédiaire de leurs dirigeants de manière à ce qu'elle atteigne le résultat souhaité. De plus, pour que l'employé soit efficace et performant, l'organisation doit prêter attention aux composantes du contrôle interne (Commission<sup>2</sup>, 2013).



Plusieurs travaux de recherche sur les organisations publiques ont révélé que l'amélioration de la qualité des systèmes de contrôle interne est liée essentiellement à l'amélioration de la qualité de l'information financière au sein de ces organismes (Agrawal et Chadha, 2005).

La mise en œuvre d'un système de contrôle interne efficace offre aux hôpitaux publics de nombreux avantages, notamment la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, les tests de contrôle interne et la surveillance de la conformité avec la politique de l'entreprise et la réglementation gouvernementale.

L'impact de l'efficacité du système de contrôle interne sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics doit être considéré comme très vital, puisque la prévention des actes frauduleux est un devoir des contrôles internes.

Les composantes de contrôle interne visent principalement l'amélioration de la performance organisationnelle, soit d'une manière directe ou indirecte, tout en augmentant la responsabilisation des fournisseurs d'information dans une organisation (JENSEN, 2003) par :

- ❖ premièrement, il y a l'environnement de contrôle, un bon environnement de contrôle contribuera à créer une bonne atmosphère de travail dans laquelle il aidera les employés à améliorer leurs performances. Deuxièmement, les activités de contrôle qui sont considérées comme l'ensemble des politiques et des règles mises en place par l'organisation, ces activités motiveront et pousseront les employés à respecter les règles établies et fixées par l'organisation ;
- ❖ puis, on trouve l'information et la communication comme troisième composante, les informations sont des données saisies, traitées et communiquées qui ont un rôle primordial dans la prise des décisions. La communication est un processus de transmission des informations de la direction aux employés et vice-versa. La communication joue un rôle important dans l'amélioration des performances des employés, car ils recevront la bonne information dans un temps utile si l'organisation dispose d'un canal de transmission approprié ;
- ❖ ensuite, il y a l'évaluation des risques, cette quatrième composante aide la direction à détecter, à identifier et mieux gérer les risques qui se produisent dans l'organisation, donc une bonne évaluation des risques aide l'hôpital à surmonter ces risques elle augmentera par la suite sa performance ;
- ❖ enfin, on a la dernière composante est la surveillance des contrôles, une surveillance adéquate et vigilante aide les employés à être plus disciplinés dans leur travail et peut améliorer leurs performances Alfiandri (2018).



Le contrôle interne doit être établi sur la base de l'utilisation efficace des ressources et de la réduction des coûts pour produire un niveau élevé de revenus, ce qui peut se faire par la création d'une piste de contrôle efficace pour éviter toute perte de temps durant le cycle de production (Al-Thuneibat et al, 2015). De plus, l'efficacité du contrôle interne devrait se refléter dans la performance financière qui mesure essentiellement la liquidité, la solvabilité et la rentabilité (Hussain, Bhatti, 2010).

### **Conclusion**

En guise de conclusion, on peut dire que le système de contrôle interne est mis en place pour maintenir une distance stratégique par rapport à la mauvaise gestion des actifs, afin de les protéger contre les vols et les abus. En effet, les hôpitaux publics peuvent tirer un grand profit de système de contrôle interne solide pour réduire les fraudes éventuelles généralement causées par le vol, le gaspillage et les erreurs.

Un système de contrôle interne efficace est un élément essentiel de la gestion hospitalière, ainsi, un fondement pour un fonctionnement sain des hôpitaux publics. Un système de contrôle interne solide peut contribuer à garantir que les objectifs des structures hospitalières seront atteints, que l'hôpital atteindra des objectifs de rentabilité à long terme et maintiendra des rapports financiers et de gestion fiables. Par conséquent, un tel système peut également contribuer à garantir que l'hôpital public se conformera aux lois et aux règlements ainsi qu'aux politiques, procédures, plans, règles internes, et à réduire les risques de pertes imprévues ou de dommages à la réputation des hôpitaux publics. Donc, on peut dire que les faiblesses de mise en œuvre du système de contrôle interne dans l'hôpital public incitent à étudier sa mise en œuvre tout en utilisant le cadre du COSO.

Nonobstant, un système de contrôle interne efficace peut donner aux gestionnaires hospitaliers les moyens de rendre compte de leurs décisions et programmes, ainsi que les moyens d'obtenir une assurance raisonnable que les programmes qu'ils dirigent atteignent les buts et objectifs fixés. Cependant, toutes les personnes de l'hôpital public ont une responsabilité et un rôle dans le contrôle interne.

De nombreuses études approuvent le fait qu'il existe une corrélation entre le contrôle interne et la performance organisationnelle et cette dernière dépend de l'efficacité du contrôle interne. Fedezil (2005) affirme qu'un contrôle interne efficace est lié à la capacité de l'organisation à atteindre son niveau de performance cible. En outre, pour Dang et al (2004), les performances

futures d'une organisation peuvent être mesurées par la qualité et l'efficacité du contrôle interne. De plus, il y a une association positive entre l'efficacité du contrôle interne et la performance organisationnelle des hôpitaux publics.

Notre article ouvre des pistes de recherche très intéressantes pour explorer la relation entre le contrôle interne et la performance organisationnelle sous l'angle de contingence.

## BIBLIOGRAPHIE

- **Agrawal. A et Chadha. S (2005):** « Corporate governance and accounting scandals». Journal of Law and Economics, vol. XLVIII (October 2005)] 2005 by The University of Chicago. All rights reserved. 0022-2186/2005/4802-0016\$01.50
- **Al-Thuneibat, A.A., Al-Rehaily, A.S. and Basodan, Y.A. (2015):** « The impact of internal control requirements on profitability of Saudi shareholding companies ». International Journal of Commerce and Management, Vol. 25 No. 2, pp. 196217. <https://doi.org/10.1108/IJCOMA-04-2013-0033>
- **Alfiandri (2018):** « The Effect of Internal Control by using COSO ». ... Alfi Andri at Universiti Kebangsaan Malaysia.
- **Ambarriani, A. S. (2012, July 12):** « Retrieved from Pusat Kebijakan ManajemenKesehatan FK UGM-ProsedurPengendalian ». Internal. Retrieved from <http://manajemenrumahsakit.net>: <http://manajemenrumahsakit.net/wpcontent/>
- **Antony JP, Bhattacharyya S. (2010):** « Measuring organizational performance and organizational excellence of SMEs - Part 1 : a conceptual framework ». Measuring Business Excellence 2010 ; 14(2) : 3-11. <https://doi.org/10.1108/13683041011047812>
- **Asat SH, Maruhun ENS, Haron H, Jaafar M. (2015):** « Enterprise risk management (ERM) and organisational performance : Le cas des promoteurs immobiliers en Malaisie». Dans le cadre de la conférence internationale MARIM, Langkawi. Malaisie, 2015.
- **ASOBAC (1973):** « A Statement of Basic Auditing Concepts (Committee on Basic Auditing Concepts); similarly concluded »... Volume 22 Number 9 1996 75 References American Accounting Association, "A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)

- **Asuquo (2005)**: EJ Udoma, A Oyo-ita. Nigerian Journal14 (2), 146-150, 2005 ... N Olaniran, S Offiong, J Ottong, E Asuquo, F Duke, Calabar PMM Team).
- **APC (1980)** : « Comité des pratiques d'audit ». The Audit Practices Committee Collection available at the University Archive and Records Centre, main University Library.
- **Awdat.A.A (2015)**: « L'impact de la fonction d'audit interne pour améliorer la performance financière des banques commerciales en Jordanie ». Journal des finances et de la comptabilité. Vol.6, No.3, pp .217-225.
- **Awe, O. (2005)**: « The Theory and Practice of Auditing (2nd ed.) ». Lagos: Gilgal Creations and Publications. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2006. Communicating Internal Control Related Matters Identified in an Audit. Statement On Auditing Standards No.112.new York: AICPA
- **Barišić. I et Tušek. B (2016)** : « The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies ». Economic Research-Ekonomska Istraživanja, 29:1, 1021-1037, DOI: 10.1080/1331677X.2016.1211954.
- **Beller et al, (1999)**: « The Effectiveness of Internal Control System in Safeguarding Assets in the Ghanaian Banking Industry ». <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/95116/>
- **Bititci, U.S., Mendibil, K., Nudurupati, S., Garengo, P. et Turner, T. (2006)**: « Dynamics of performance measurement and organizational culture ». International Journal of Operations & Production Management, Vol. 26 No. 2, pp. 653-660.
- **Cameron K.S., Whetten D.A., (1983)**: « Organizational effectiveness: a comparison of multiple models, San Diego, Académie Press, 1-20.
- **Chouchane, A(2021)**: « L'évaluation, le contrôle des salariés et la performance organisationnelle ». Revue Internationale de Sciences de Gestion. 4, 3 (Aug 2021)
- **Christopher, (2015)**: « Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector? ». October 21, 2014 Research Article. <https://doi.org/10.1177/1741143214543206>
- **Cohen JR, Holder-Webb LL, Nath L, Wood D. (2012)**: « Corporate reporting of non-financial leading indicators of economic performance and sustainability. Accounting Horizons 2012 ; 26(1) : 65-90. <https://doi.org/10.2308/acch-50073>
- **COSO (1992)** : « Comité de l'organisation de parrainage de la Treadway Commission (1992) ».Internal Control Integrated framework. Available at: <http://www.coso.org/icintegratedframework>.

- **D'Aunno T., (1992):** « The effectiveness of human service organizations. A comparison of models ». In : Hasenfeld, éd., Human services as complex organizations, Londres, Sage Publications, 341-361.
- **Dang. L, Brown. K et Mccullough. B.D (2004):** « ASSESSING AUDIT QUALITY: A VALUE RELEVANCE PERSPECTIVE ».
- **Deakin. S,F (1998):** « Contracts, co-operation, and competition: studies in economics, management, and law».
- **EFQM (1999):** « approach and the Dutch Quality Award", International Journal of Health Care Quality Assurance, Vol. 12 No. 2, pp. 65-71. <https://doi.org/10.1108/09526869910261286>.
- **Gavrea C, Ilies L, Stegorean R. (2011):** « Determinants of organizational performance : Le cas de la Roumanie. Management & Marketing 2011 ; 6(2) : 285-300.
- **Goodwin. G.C (2003) :** « Limitations de performances pour le retour linéaire Systèmes en présence d'incertitude végétale».
- **Gras-Gil .E, Marin-Hemandes.S et Gracia-Perez delema.D (2012):** « Internal audit and financial reporting in Spanish banking industry ». Journal de l'auditmanagérial Vol.27, No.8, pp.728-755.
- **Greenbury (1995):** « Internal control: Governance framework and business risk assessment ». Reed Elsevier
- **Hakkak M, Ghodsi M. (2015) :** « Development of a Sustainable Competitive Advantage Model Based on Balanced Scorecard. International Journal of Asian Social Science 2015 ; 5(5) : 298-308. <https://doi.org/10.18488/journal.1/2015.5.5/1.5.298.308>
- **Hampel (1998):** « The Hampel Committee: Final Report. The European Corporate Governance Institute ». [www.ecgi.org/codes/documents/hampel](http://www.ecgi.org/codes/documents/hampel). ... Good legislation and a market environment that is free from corruption are essential for corporate governance disclosure to be efficient.
- **Hitt, M., Hoskisson, R., Johnson, M. et Moesel, D. (1996):** « The Market for Corporate Control and Firm Innovation ».
- **Hussain, Bhatti, (2010):** « Evidence on Structure Conduct Performance Hypothesis in Pakistani Commercial Banks ». DOI:10.5539/IJBM.V5N9P174. Corpus ID: 51946710

- **JENSEN. K et Payne. J (2003)** : « Management Trade-Offs of Internal Control and External Auditor Expertise ». September 2003. Auditing A Journal of Practice & Theory 22(2):99-119. DOI:10.2308/aud.2003.22.2.99
- **Kaplan RS et Norton DP, (1996)** : « Le tableau de bord équilibré : Traduire la stratégie en action ». Actes de l'IEEE, Boston, Massachussets : Harvard Business School Press, 1996 ; 85. <https://doi.org/10.1109/JPROC.1997.628729>
- **Kaplan RS et Norton DP (2001)** : « Transformer le tableau de bord prospectif de la mesure des performances à la gestion stratégique : Part I ». Accounting Horizons 2001 ; 15(1) : 87-104.
- **Lenz. R, Sarens.G et Hoos.F (2017)**: « Internal Audit Effectiveness : Multiple research study involving chief audit executives and senior management ». EDPACS, Vol.55, No.1, pp.1-17.
- **Lombrail P., Naiditch M., (1999)** : « Les éléments de la performance hospitalière », les conditions d'une comparaison, Études et Résultats, 42.
- **Mayo and BPP. (1988)**: « A Study Test on Auditing and Investigation ». Oxford University Press, Oxford.
- **Mawanza W. (2014)** : « Une analyse des principales forces de la fraude sur le lieu de travail dans les organisations zimbabwéennes : La perspective du triangle de la fraude ». International Journal of Management Sciences and Business Research 2014 ; (2) : 86-94.
- **Miller, M.A et Bailey L.P. (1989)** : « Comprehensive GAAS Guide 1989 ». London: Harcourt Brace Jovanovich
- **Morin G., (1994)** : « L'efficacité de l'organisation : conception intégrée ».
- **Okozie, B.N (1999)**: « Audit et enquête. Owerri : Bon Publication
- **Princeton, A (2008)**: [www.wordnet.princeton.edu/perl/webwn](http://www.wordnet.princeton.edu/perl/webwn)
- **Quinn. R et Rorhbaugh. J (1983)**: « A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Analysis ». Management Science, Vol. 29, No.3. (Mar., 1983), pp. 363-377. Stable URL: <http://links.jstor.org/sici?sici=0025-1909%28198303%2929%3A3%3C363%3AAASMOEC%3E2.0.CO%3B2-R>.
- **Roll. R (1986)**: « The Hubris Hypothesis of Corporate Takeover ». Journal of Business, 59, 197-216. <https://doi.org/10.1086/296325>

- **Sarens. G et Abdolmohammadi. M (2010):** « Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables ». *International Journal of Auditing*. Volume 15, Issue 1 p. 1-20. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x>
- **Sicotte. C et al (1998) :** « La performance organisationnelle des organisations de santé ».
- **Sollenberg. L.E et Anderson. H (1995):** « Effects of supplemental energy source and amount on forage intake and performance ». *J ANIM SCI* 1997, 75:1918-1925.
- **Stede VD, Wim A, Chow CW, Lin TW(2006):** « Stratégie, choix des mesures de performance et performance ». *Behavioral Research in Accounting* 2006 ; 18(2002) : 185-205. <https://doi.org/10.2308/bria.2006.18.1.185>
- **Steinhoff, J.C. (2005):** « Internal control, Management and tools ».
- **Stoner. T (2003):** « Alternative Financing Models for Energy Efficiency Performance Contracting ». *Econergy International*.
- **Tunji. S (2013):** «The Impact of Cost Control on Manufacturing Industries' Profitability ». *International Journal of Management and Social Sciences Research* (2013).
- **Turnbull Guidance (1998):** « Growth rates, seed size, and physiology: Do smallseeded species really grow faster? ». *Ecology* 89:1352–1363.
- **Van Creveld. M (2005):** « 'Less Than Meets the Eye' ». *Journal of Strategic Studies* 28/3(June 2005) pp.449–452 at pp.450–451; Cohen (note 1) pp.423.