

# CONTRÔLE INTERNE COSO ET SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION : QUELLE COMPLÉMENTARITÉ EN CONTEXTE PME ?

OUHNINE Ikrame<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup> *École Nationale de Commerce et de Gestion (ENCG), Tanger, Maroc*

\*Auteur correspondant : [ikrameouhnine@gmail.com](mailto:ikrameouhnine@gmail.com)

## Abstract

Internal control, structured around the COSO framework, and management control systems (MCS) are often examined separately, although their integration largely determines the performance and risk management of small and medium-sized enterprises (SMEs). This theoretical study examines the complementarity between these two mechanisms in a context characterized by resource constraints and the low level of formalization typically found in SMEs. Based on a literature review drawing on studies conducted in Egypt, Vietnam, Morocco, and several Asian and Western economies, the study highlights the role of internal control as a mechanism for ensuring information reliability and that of management control as an instrument for performance management and steering. Contingency, agency, and systems theories provide a theoretical basis for understanding the mutually reinforcing mechanisms between these two mechanisms. A conceptual model is proposed, linking the two mechanisms through operational efficiency as a mediating variable, with organizational contingency factors acting as moderating variables. Five hypotheses are derived from this model. The article concludes by outlining avenues for future empirical research focusing on the Moroccan context.

**Keywords:** internal control; COSO framework; management control system; SMEs; complementarity; Moroccan context.

## Résumé

Le contrôle interne, structuré autour du référentiel COSO, et les systèmes de contrôle de gestion (SCG) sont souvent étudiés séparément, alors que leur articulation conditionne largement la performance et la maîtrise des risques des petites et moyennes entreprises (PME). Cette recherche théorique examine la complémentarité entre ces deux dispositifs dans un contexte marqué par la rareté des ressources et la faible formalisation propre à la PME. À partir d'une revue de littérature mobilisant des travaux menés en Égypte, au Vietnam, au Maroc et dans plusieurs économies asiatiques et occidentales, elle met en évidence le rôle du contrôle interne comme dispositif de fiabilisation de l'information, et celui du contrôle de gestion comme instrument de pilotage de la performance. Les théories de la contingence, de l'agence et des systèmes éclairent les mécanismes de renforcement mutuel entre ces dispositifs. Un modèle conceptuel est proposé, articulant les deux dispositifs autour de l'efficacité opérationnelle comme variable médiatrice, sous l'effet modérateur des facteurs de contingence organisationnels. Cinq hypothèses en découlent. L'article se conclut par des perspectives de recherche empirique orientées vers le contexte marocain.



**Mots-clés :** contrôle interne ; référentiel COSO ; système de contrôle de gestion ; PME ; complémentarité ; contexte marocain.

**Codes de classification JEL :** M42 ; M10 ; L25 ; G32.

## 1. Introduction

Depuis plusieurs décennies, les petites et moyennes entreprises occupent une place déterminante dans le tissu économique de la plupart des pays, qu'ils soient développés ou émergents, en contribuant de façon significative à la création d'emplois, à la valeur ajoutée et à la dynamique d'innovation. Cette importance économique contraste toutefois avec la fragilité structurelle qui caractérise ce type d'organisations : ressources humaines et financières limitées, centralisation du pouvoir de décision entre les mains du dirigeant, faible formalisation des procédures et exposition accrue aux risques opérationnels, financiers et réglementaires. Dans ce contexte, la question du pilotage et de la maîtrise des activités devient centrale, dans la mesure où elle conditionne la pérennité et la performance de ces entreprises. Deux dispositifs de gestion sont traditionnellement mobilisés pour répondre à cet enjeu : le contrôle interne, dont le référentiel COSO constitue la référence internationale la plus largement reconnue, et le système de contrôle de gestion, qui regroupe l'ensemble des outils de planification, de mesure et de pilotage de la performance tels que les tableaux de bord, le reporting et le contrôle budgétaire.

Au quotidien, cette exigence de maîtrise place le dirigeant de PME face à une tension récurrente entre deux logiques qui, sans être contradictoires, ne coïncident pas spontanément : d'une part, l'exigence de conformité et de sécurisation des opérations, associée aux dispositifs de contrôle interne et à la nécessité de rassurer les tiers, banques, actionnaires ou administrations, quant à la fiabilité de l'information produite ; d'autre part, le besoin d'un pilotage agile et réactif de la performance, permettant d'ajuster rapidement les décisions face à un environnement concurrentiel changeant. Cette tension quotidienne, vécue très concrètement par les dirigeants de PME qui ne disposent généralement pas des ressources nécessaires pour dédier des fonctions distinctes à chacune de ces exigences, se trouve renforcée par les spécificités culturelles et managériales propres au tissu des PME des économies émergentes, marocaines notamment, où la gouvernance reste souvent de nature familiale, où une part significative de l'activité économique demeure informelle et où la confiance interpersonnelle tend à se substituer, dans une large mesure, à la formalisation des procédures. C'est précisément cette tension entre sécurisation et pilotage agile qui invite à interroger la manière dont contrôle interne et contrôle de gestion peuvent, loin de s'opposer, se compléter pour répondre conjointement aux deux exigences.

Ces deux dispositifs poursuivent des finalités a priori distinctes. Le contrôle interne vise avant tout à fournir une assurance raisonnable quant à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité des opérations et à la conformité aux lois et règlements. Le système de contrôle de gestion, quant à lui, s'attache davantage à orienter le comportement des acteurs organisationnels vers la réalisation des objectifs stratégiques, en assurant la coordination des activités et le suivi de la performance. Cette distinction conceptuelle a longtemps conduit la littérature académique à étudier ces deux champs de manière relativement cloisonnée, l'un relevant essentiellement de la recherche en audit et en gouvernance, l'autre relevant de la comptabilité de gestion et du



management. Or, un nombre croissant de travaux souligne que ces deux dispositifs, loin d'être indépendants, entretiennent des relations d'interdépendance et de renforcement mutuel, en particulier dans les organisations de petite taille où les ressources consacrées au contrôle ne peuvent être dupliquées entre plusieurs fonctions.

C'est précisément cette articulation qui constitue l'objet de la présente recherche. Il s'agit d'examiner dans quelle mesure le contrôle interne fondé sur le référentiel COSO et les systèmes de contrôle de gestion peuvent se compléter pour renforcer la performance et la maîtrise des risques au sein des PME. Cette interrogation trouve un écho particulier dans les économies émergentes, où la formalisation des dispositifs de contrôle demeure souvent partielle et où les PME peinent à mobiliser les compétences et les moyens nécessaires à la mise en place de systèmes de gestion sophistiqués.

L'objectif de cet article est double. Il consiste, d'une part, à mobiliser et à synthétiser les travaux théoriques et empiriques consacrés au contrôle interne et aux systèmes de contrôle de gestion, en insistant sur les recherches menées dans le contexte spécifique des PME, et, d'autre part, à proposer un modèle conceptuel de complémentarité entre ces deux dispositifs, assorti d'hypothèses de recherche susceptibles d'orienter de futurs travaux empiriques.

Pour répondre à cette problématique, l'article s'organise de la manière suivante. La section 2 précise la démarche méthodologique retenue. La section 3 présente le cadre conceptuel de la recherche. La section 4 expose le cadre théorique mobilisé. La section 5 présente les résultats de la revue de littérature empirique ainsi que le modèle conceptuel et les hypothèses qui en découlent. La section 6 propose une discussion et dégage des perspectives de recherche, notamment dans la perspective d'une application future au contexte des PME marocaines. La section 7 conclut l'article.

## 2. Méthodologie

Cette recherche revêt un caractère exclusivement théorique et conceptuel. Elle mobilise une revue de littérature narrative portant sur des travaux théoriques et empiriques traitant, d'une part, du contrôle interne fondé sur le référentiel COSO et, d'autre part, des systèmes de contrôle de gestion, avec une attention particulière portée aux études conduites dans des contextes de PME, notamment en Égypte, au Vietnam et au Maroc, ainsi qu'à des travaux de portée internationale couvrant plusieurs économies asiatiques, nord-américaines et européennes. Cette démarche a permis, dans un premier temps, d'identifier les cadres théoriques mobilisables pour analyser la relation entre ces deux dispositifs, à savoir la théorie de la contingence, la théorie de l'agence et la théorie des systèmes, puis, dans un second temps, de dégager les enseignements convergents et les limites de la littérature existante afin de construire un modèle conceptuel de complémentarité assorti d'hypothèses de recherche testables dans le cadre de travaux empiriques ultérieurs.



### 3. Cadre conceptuel

#### 3.1. Le contrôle interne et le référentiel COSO

La notion de contrôle interne trouve ses origines dans les travaux de l'American Institute of Certified Public Accountants, qui l'a formalisée dès 1949 avant qu'elle ne s'impose progressivement comme une notion comptable à part entière (Frazer, 2011). Dès 1971, l'Université du Delaware la définissait comme l'ensemble harmonieux des activités, plans, attitudes, politiques et efforts déployés conjointement par les membres d'une organisation afin d'assurer, avec un niveau de certitude raisonnable, la réalisation de ses objectifs. C'est toutefois la publication, en 1992, du référentiel Internal Control - Integrated Framework par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission qui a véritablement structuré le champ. Selon ce référentiel, actualisé en 2013, le contrôle interne désigne un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction et l'ensemble du personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs relatifs à l'efficacité et à l'efficience des opérations, à la fiabilité de l'information financière et à la conformité aux lois et règlements en vigueur (COSO, 1992, 2013).

Le référentiel COSO articule le contrôle interne autour de cinq composantes interdépendantes. L'environnement de contrôle définit le climat général de l'organisation et la sensibilité de ses membres à la nécessité du contrôle ; il repose sur l'intégrité de la direction, la structure organisationnelle et l'engagement en faveur de valeurs éthiques partagées. L'évaluation des risques consiste à identifier, analyser et hiérarchiser les risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs. Les activités de contrôle regroupent les politiques et procédures, telles que la séparation des tâches, les processus d'autorisation ou les contrôles physiques, qui permettent de traiter les risques préalablement identifiés. La composante information et communication garantit la circulation fiable et en temps utile des données financières et non financières nécessaires à la prise de décision. Enfin, le pilotage assure une évaluation continue de l'efficacité du dispositif, notamment à travers les activités d'audit interne et externe, permettant d'en corriger les insuffisances (COSO, 2013).

Conscient des spécificités des petites structures, le COSO a publié dès 2005 des orientations destinées aux PME et à leurs auditeurs, afin de faciliter la mise en œuvre du référentiel à un coût raisonnable. Ces orientations rappellent que l'environnement de contrôle y est souvent plus directement perceptible, dans la mesure où l'implication du dirigeant y est immédiate et visible, mais que la formalisation des activités de contrôle doit néanmoins demeurer suffisante pour que chaque collaborateur comprenne ses responsabilités et le fonctionnement des procédures. Le recours aux technologies de l'information y est également présenté comme un levier permettant de renforcer l'efficacité du contrôle à moindre coût, tandis que le pilotage repose fréquemment sur une surveillance directe exercée par des dirigeants disposant d'une connaissance fine des opérations courantes (COSO, 2005).

#### 3.2. Le système de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, en tant que discipline, est né avec la révolution industrielle et la division du travail, qui a rendu nécessaire le suivi de l'activité de chaque entité afin de s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés. Selon la définition classique proposée par Anthony (1965), le contrôle de gestion désigne le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources



sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Selmer (1998) précise les fondements de cette discipline en distinguant trois temps : prévoir, c'est-à-dire quantifier les objectifs, les ressources et les plans d'action et les traduire en termes financiers ; mesurer, c'est-à-dire s'assurer de la bonne exécution des opérations ; et agir, c'est-à-dire analyser les écarts entre réalisations et prévisions afin d'anticiper l'avenir de l'entreprise et de mettre en œuvre les actions correctives appropriées.

Le système de contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble d'outils complémentaires. Le tableau de bord constitue, dans une définition largement reprise par la littérature, un outil de gestion rassemblant des informations synthétiques et comparatives, organisées de manière à retracer l'évolution des facteurs clés de succès relatifs à un même centre de responsabilité (Ragain, 2023). Il permet ainsi de comparer les réalisations aux prévisions et de mettre en évidence les écarts appelant une action corrective, tout en offrant au dirigeant une vision synthétique et régulièrement actualisée de la marche de son entreprise. Le reporting, quant à lui, joue un rôle déterminant dans la transmission d'informations à la direction générale ; en tant qu'outil de contrôle a posteriori, il constitue un instrument particulièrement utile dans les organisations décentralisées, où il permet à la direction de suivre des opérations dispersées et de s'assurer de leur cohérence avec les orientations stratégiques. Le contrôle budgétaire, enfin, consiste à comparer les résultats effectivement obtenus aux prévisions budgétaires, celles-ci étant définies comme l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour assurer la convergence entre les objectifs poursuivis et les ressources disponibles à court terme.

Ces outils ne fonctionnent cependant pas isolément : Malmi et Brown (2019) rappellent que le système de contrôle de gestion doit être appréhendé comme un ensemble, ou « package », dont l'efficacité dépend de la cohérence d'ensemble plutôt que de la performance de chaque instrument pris séparément. Cette lecture d'ensemble est particulièrement pertinente pour la PME, où le dirigeant, faute de pouvoir s'appuyer sur une fonction de contrôle de gestion dédiée, doit fréquemment combiner plusieurs de ces outils de façon pragmatique, en fonction des besoins immédiats de pilotage plutôt que selon une architecture formalisée a priori. Le degré de sophistication de ce système, c'est-à-dire le nombre d'outils mobilisés, leur degré d'intégration et leur caractère plus ou moins participatif, dépend alors étroitement des caractéristiques de l'entreprise et de son environnement, ce qui rejoint directement les enseignements de la théorie de la contingence développés dans la section suivante.

### 3.3. La PME comme contexte spécifique de contrôle

La petite et moyenne entreprise se distingue de la grande entreprise par un ensemble de caractéristiques qui influencent directement la conception de ses dispositifs de contrôle. La centralisation du pouvoir de décision entre les mains du dirigeant, souvent propriétaire, la faible séparation des tâches, la polyvalence des collaborateurs ainsi que la rareté des ressources financières et humaines constituent autant de traits distinctifs largement documentés dans la littérature (Chapellier, 1994). Ces caractéristiques limitent la capacité des PME à mettre en place des dispositifs de contrôle aussi formalisés que ceux des grandes entreprises, tout en les exposant davantage aux risques d'erreurs, de fraude et de dysfonctionnement organisationnel. Plusieurs travaux soulignent ainsi que les PME souffrent d'un déficit d'implication du personnel d'exécution, d'un manque d'outils de gestion modernes et d'une insuffisante priorisation, par la direction, du renforcement des dispositifs de contrôle interne. La taille de l'entreprise apparaît,



à cet égard, comme un facteur déterminant du degré de formalisation des systèmes de contrôle, celui-ci croissant généralement avec la taille de la structure.

Ces contraintes ne doivent cependant pas être interprétées comme une moindre nécessité de contrôle : au contraire, la vulnérabilité structurelle des PME face aux risques financiers et opérationnels renforce l'importance d'un dispositif de contrôle adapté à leurs moyens, combinant à la fois surveillance directe, formalisation minimale des procédures et pilotage de la performance. C'est précisément dans ce type d'organisations que la frontière entre contrôle interne et contrôle de gestion tend à s'estomper, un même outil, tel qu'un tableau de bord de trésorerie ou une procédure de validation des dépenses, pouvant remplir simultanément une fonction d'assurance et une fonction de pilotage.

### 3.4. La complémentarité entre contrôle interne et contrôle de gestion

La relation entre contrôle interne et contrôle de gestion a longtemps fait l'objet d'un débat quant à sa nature exacte. Une première lecture, empruntée à la littérature sur la relation entre contrôle interne et audit externe, envisage ces dispositifs comme des mécanismes substituables, un renforcement du contrôle interne pouvant réduire le recours à des vérifications externes coûteuses. Une seconde lecture, plus largement corroborée par les travaux empiriques récents, considère au contraire que ces dispositifs sont complémentaires : le contrôle interne contribue à fiabiliser l'information sur laquelle s'appuie le pilotage, tandis que les outils de contrôle de gestion permettent de valoriser cette information pour orienter l'action et améliorer la performance. Cette lecture rejoint les travaux de Grabner et Moers (2021), qui mettent en évidence, dans le secteur des services financiers, l'existence de relations de complémentarité entre plusieurs composantes des systèmes de contrôle, ces dernières produisant, lorsqu'elles sont combinées, des effets supérieurs à la somme de leurs effets pris isolément.

Cette complémentarité paraît particulièrement pertinente dans le contexte des PME, où les ressources consacrées au contrôle ne peuvent être dupliquées entre plusieurs fonctions distinctes et où un même dispositif est fréquemment appelé à remplir à la fois une fonction d'assurance et une fonction de pilotage. Le contrôle interne, en garantissant la fiabilité des données financières et opérationnelles, constitue en ce sens une condition préalable à l'efficacité du contrôle de gestion, tandis que ce dernier, en orientant les comportements vers les objectifs stratégiques, prolonge et valorise les apports du contrôle interne. C'est cette articulation qui fonde l'hypothèse centrale de complémentarité développée dans le présent article.

Cette lecture intégrée trouve un appui supplémentaire dans les travaux consacrés aux liens entre audit externe et contrôle interne, qui montrent que ces deux mécanismes, loin de se neutraliser, tendent le plus souvent à se renforcer mutuellement : les auditeurs externes contribuent à identifier des faiblesses de contrôle interne que les entreprises, en particulier les plus petites d'entre elles, ont tendance à sous-déclarer spontanément. Par analogie, il est possible de considérer que le contrôle de gestion joue, à l'égard du contrôle interne, un rôle de valorisation et de mise en visibilité comparable à celui de l'audit : les outils de pilotage, en donnant du sens et une portée managériale aux informations produites par le contrôle interne, en renforcent l'utilité perçue par le dirigeant et, par conséquent, la probabilité qu'il continue à les alimenter avec rigueur. Cette dynamique circulaire, par laquelle la qualité du contrôle interne nourrit le pilotage et le pilotage entretient à son tour l'exigence de fiabilité de l'information, constitue le socle sur lequel repose le modèle conceptuel proposé plus loin dans cet article.

**Tableau 1.** Synthèse des concepts clés mobilisés dans la recherche

| Concept                                                       | Définition retenue                                                                                                                                                                                                        | Auteurs                                            |
|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| <b>Contrôle interne</b>                                       | Processus mis en œuvre par le conseil, la direction et le personnel, visant à fournir une assurance raisonnable sur l'efficacité des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité réglementaire. | COSO (1992, 2013)                                  |
| <b>Référentiel COSO</b>                                       | Cadre intégré structurant le contrôle interne autour de cinq composantes : environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information-communication, pilotage.                                 | COSO (2013)                                        |
| <b>Système de contrôle de gestion</b>                         | Processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour atteindre les objectifs organisationnels.                                                 | Anthony (1965) ; Selmer (1998)                     |
| <b>PME</b>                                                    | Entreprise de petite taille caractérisée par la centralisation décisionnelle, la faible formalisation des procédures et la rareté des ressources humaines et financières.                                                 | Chapellier (1994) ; Nguyen (2025)                  |
| <b>Complémentarité contrôle interne / contrôle de gestion</b> | Relation d'interdépendance par laquelle le contrôle interne fiabilise l'information mobilisée par le contrôle de gestion, ce dernier valorisant cette information au service du pilotage de la performance.               | Abouelghit et Gan (2024) ; Grabner et Moers (2021) |

*Source : élaboré par l'auteure.*

## 4. Cadre théorique

### 4.1. La théorie de la contingence

Apparue dans les années 1970, la théorie de la contingence postule que l'efficacité des dispositifs organisationnels, dont les systèmes de contrôle, dépend de leur adéquation avec un ensemble de facteurs contextuels propres à chaque organisation. Otley (2016) propose un modèle intégrant la technologie, la structure organisationnelle et l'environnement comme facteurs déterminants de la conception des systèmes de contrôle de gestion, tandis que Fisher (1998) identifie cinq catégories de facteurs contextuels, parmi lesquels l'environnement, la stratégie, la technologie et les caractéristiques du secteur d'activité. Chenhall (2003), s'appuyant sur un vaste corpus de travaux contingents, souligne que la conception des systèmes de contrôle de gestion résulte de l'interaction entre la stratégie de l'entreprise, sa structure et les caractéristiques de son environnement. La notion d'adéquation occupe une place centrale dans cette théorie : elle caractérise la nature de l'ajustement entre les caractéristiques de l'entreprise et ses facteurs de contingence, un défaut d'ajustement se traduisant généralement par une performance dégradée.

Appliquée au contrôle interne, cette même théorie postule que la configuration des dispositifs de contrôle dépend de variables telles que la nature de l'activité, la taille de l'organisation ou l'environnement réglementaire (Jokipii, 2010 ; Woods, 2009), ce qui explique pourquoi les modalités de mise en œuvre du référentiel COSO diffèrent sensiblement d'une PME à une grande entreprise. La théorie de la contingence offre ainsi un cadre unifié permettant d'analyser conjointement l'adaptation du contrôle interne et celle du contrôle de gestion aux caractéristiques propres à chaque organisation.

### 4.2. La théorie de l'agence



Développée par Jensen et Meckling (1976), la théorie de l'agence analyse la relation contractuelle entre le principal, propriétaire des ressources, et l'agent, chargé de leur gestion, relation susceptible de générer des conflits d'intérêts et une asymétrie d'information préjudiciable au principal. Dans cette perspective, le contrôle interne et le contrôle de gestion constituent des mécanismes de réduction des coûts d'agence : en limitant les comportements opportunistes des dirigeants et en assurant la transparence de l'information transmise aux parties prenantes, ces dispositifs contribuent à sécuriser la relation entre propriétaires et gestionnaires. Cette lecture trouve un écho particulier dans les PME familiales, où la confusion fréquente entre propriété et direction ne supprime pas nécessairement les asymétries d'information vis-à-vis des tiers, notamment des créanciers, des investisseurs potentiels ou de l'administration fiscale, qui demeurent tributaires de la fiabilité des dispositifs de contrôle mis en place par l'entreprise.

L'expression concrète de cette théorie varie cependant sensiblement selon le degré de formalisation propre à chaque PME. Dans les structures les moins formalisées, où le dirigeant exerce une supervision directe et permanente sur l'ensemble des opérations, la réduction des coûts d'agence s'opère principalement par la proximité relationnelle et la confiance interpersonnelle plutôt que par des mécanismes de contrôle explicites, l'agent étant, dans bien des cas, un membre de la famille ou un collaborateur de longue date dont le comportement est directement observable. À mesure que la PME se formalise, que ce soit sous l'effet de sa croissance, de l'ouverture de son capital ou de l'exigence de partenaires financiers externes, les mécanismes contractuels et procéduraux tendent progressivement à se substituer à cette supervision directe, le contrôle interne et le contrôle de gestion prenant alors le relais de la confiance personnelle pour sécuriser la relation entre principal et agent. La théorie de l'agence éclaire ainsi non seulement la nécessité du contrôle, mais également la trajectoire par laquelle ce contrôle se formalise progressivement à mesure que l'entreprise se développe.

#### 4.3. La théorie des systèmes

La théorie des systèmes envisage l'organisation comme un tout intégré, dont les éléments constitutifs interagissent et s'influencent mutuellement, à la manière des pièces d'un même mécanisme. Appliquée au contrôle interne, cette approche souligne que les cinq composantes du référentiel COSO ne peuvent être appréhendées isolément : la défaillance d'une seule composante est susceptible de compromettre l'intégrité de l'ensemble du dispositif (Mele et al., 2010). Cette lecture systémique peut être étendue à la relation entre contrôle interne et contrôle de gestion, envisagés comme deux sous-systèmes d'un dispositif global de pilotage et de maîtrise de l'organisation. Dans cette même logique, Bedford et al. (2016) montrent que l'efficacité des dispositifs de contrôle dépend moins de la performance isolée de chaque outil que de la cohérence de leur combinaison d'ensemble, ce qui conforte l'idée selon laquelle contrôle interne et contrôle de gestion gagnent à être analysés conjointement plutôt que séparément.

Cette perspective systémique offre en particulier un cadre pertinent pour comprendre comment contrôle interne et contrôle de gestion peuvent être opérationnalisés conjointement au sein d'un même « package » de contrôle, au sens de Malmi et Brown (2019) : plutôt que deux dispositifs juxtaposés, ils constituent des sous-systèmes dont les flux d'information et de décision s'entrecroisent, un même outil, tel qu'un tableau de bord de trésorerie, pouvant simultanément nourrir une fonction d'assurance relevant du contrôle interne et une fonction de pilotage relevant du contrôle de gestion. C'est cette mise en cohérence d'ensemble, plutôt que l'addition de



composantes indépendantes, que la théorie des systèmes permet de conceptualiser, en offrant le cadre théorique le plus directement apte à expliquer comment ces deux dispositifs, en apparence distincts, en viennent à former un système de pilotage unifié.

#### 4.4. Une lecture articulée des trois cadres théoriques

Pris isolément, chacun des trois cadres théoriques mobilisés n'épuise pas la compréhension de la relation entre contrôle interne et contrôle de gestion dans les PME. La théorie de la contingence explique pourquoi la configuration de ces deux dispositifs varie d'une entreprise à l'autre, en fonction de la taille, de l'environnement, de la technologie et de la structure organisationnelle, mais elle ne précise pas, à elle seule, la nature du lien entre les deux dispositifs. La théorie de l'agence apporte un éclairage complémentaire en justifiant l'existence même de mécanismes de contrôle, qu'il s'agisse du contrôle interne ou du contrôle de gestion, comme réponse aux asymétries d'information entre dirigeants et parties prenantes. La théorie des systèmes, enfin, fournit le cadre le plus directement pertinent pour penser l'articulation entre ces deux dispositifs, en les envisageant comme des sous-systèmes interdépendants d'un dispositif global de pilotage. C'est la combinaison de ces trois lectures, plutôt que le recours à un cadre unique, qui permet de fonder théoriquement l'hypothèse de complémentarité développée dans cet article : la théorie de l'agence justifie la nécessité du contrôle, la théorie des systèmes en explique l'articulation interne, et la théorie de la contingence en explique la variabilité selon le contexte organisationnel, en particulier dans le cas des PME.

## 5. Résultats

### 5.1. Revue de la littérature empirique

La revue de littérature mobilisée dans cet article s'appuie sur des travaux empiriques récents portant, d'une part, sur les facteurs déterminant la conception des systèmes de contrôle de gestion et, d'autre part, sur la qualité et l'efficacité du contrôle interne au sein des petites et moyennes entreprises. Ces travaux, conduits dans des contextes géographiques contrastés, permettent de dégager des enseignements convergents quant à l'importance de l'articulation entre ces deux dispositifs, tout en révélant la persistance de zones d'ombre, notamment s'agissant de leur étude conjointe.

#### 5.1.1. Facteurs de contingence organisationnels et conception du contrôle de gestion

Une étude conduite auprès de cent quatre-vingt-dix entreprises industrielles marocaines s'est intéressée à l'influence de quatre facteurs de contingence organisationnels, à savoir la taille, l'environnement, la technologie et la structure organisationnelle, sur la sophistication des systèmes de contrôle de gestion (Hammouch et al., 2024). Mobilisant une approche quantitative fondée sur des analyses de corrélation et de régression linéaire, cette recherche établit que chacun de ces quatre facteurs exerce une influence positive et statistiquement significative sur le niveau de sophistication du contrôle de gestion, la variable environnementale exerçant l'influence relative la plus marquée, suivie de la technologie, de la taille et enfin de la structure organisationnelle. Les auteurs concluent que les entreprises marocaines évoluant dans des environnements incertains et disposant de capacités technologiques avancées tendent à développer des systèmes de contrôle plus participatifs et mieux intégrés, tandis que les structures organisationnelles décentralisées favorisent l'adoption de dispositifs de contrôle

davantage adaptatifs. Cette étude, bien que centrée sur le contrôle de gestion et non sur le contrôle interne à proprement parler, présente l'intérêt de documenter empiriquement, dans le contexte marocain, la sensibilité des dispositifs de pilotage aux caractéristiques organisationnelles, ce qui constitue un point d'ancrage précieux pour la présente recherche.

#### *5.1.2. Audit obligatoire, qualité du contrôle interne et perceptions des parties prenantes*

Une recherche conduite en Égypte a examiné les effets de l'instauration d'un audit obligatoire sur la qualité du contrôle interne des PME cotées sur le marché boursier dédié aux petites et moyennes entreprises (Abouelghit et Gan, 2024). Mobilisant une méthodologie mixte associant questionnaires et exploitation de rapports financiers couvrant la période 2010-2023, cette étude a permis de recueillir plus de huit cents réponses auprès d'auditeurs, de dirigeants de PME et d'universitaires, ainsi que des données financières relatives à cinquante-six entreprises soumises à l'obligation d'audit. Les auteurs ont élaboré, à partir des principes d'évaluation du référentiel COSO, une échelle spécifique de mesure de la qualité du contrôle interne adaptée aux caractéristiques des PME. Les résultats, obtenus notamment à l'aide du test des rangs signés de Wilcoxon et du coefficient d de Cohen, révèlent une amélioration statistiquement significative et d'ampleur importante de la qualité du contrôle interne après la mise en place de l'audit obligatoire.

L'étude met par ailleurs en évidence des divergences significatives de perception entre catégories de répondants : les universitaires et économistes se montrent davantage convaincus des bénéfices de l'audit obligatoire sur le contrôle interne que les dirigeants de PME et les auditeurs eux-mêmes, ces derniers exprimant un scepticisme relatif pouvant traduire un possible conflit d'intérêts. Cette recherche illustre ainsi, dans un contexte de PME, la manière dont un mécanisme de gouvernance externe peut renforcer la qualité du contrôle interne et, par extension, fournir une base d'information plus fiable au service du pilotage de la performance.

#### *5.1.3. Déterminants de l'efficacité du contrôle interne dans les PME*

Une étude menée auprès de cent vingt-cinq PME vietnamiennes de la province de Binh Duong s'est attachée à identifier les déterminants de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, en mobilisant les cinq composantes du référentiel COSO 2013 (Nguyen, 2025). Fondée sur la théorie de l'agence et sur des apports issus de la psychologie sociale des organisations, cette recherche a recouru à une analyse factorielle exploratoire puis à une régression multivariée, complétée par une modélisation en équations structurelles selon la méthode des moindres carrés partiels. Les résultats montrent que les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage ainsi que l'environnement de contrôle exercent une influence positive et significative sur l'efficacité globale du contrôle interne, les activités de contrôle constituant le déterminant le plus puissant, ce que l'auteur explique par le poids particulier de la supervision directe et de la répartition claire des responsabilités dans les structures de petite taille.

En revanche, l'évaluation des risques n'exerce pas d'effet statistiquement significatif, un résultat attribué à la faible formalisation de la gestion des risques dans les PME, souvent gérées par un dirigeant unique ou un cercle restreint de décideurs peu sensibilisés à une identification systématique des risques. Ces résultats convergent avec les constats formulés par d'autres travaux conduits dans des contextes comparables, qui soulignent la nécessité, pour les PME, de renforcer en priorité la supervision directe et la circulation de l'information avant d'investir dans des dispositifs plus sophistiqués de gestion des risques.



#### 5.1.4. Contrôle interne, contrôle de gestion, efficacité opérationnelle et performance financière

Une revue systématique de la littérature portant sur cinquante articles publiés entre 2020 et 2025 dans des revues à comité de lecture a permis de dresser un état des lieux détaillé des recherches consacrées à l'influence conjointe du contrôle interne et des systèmes de contrôle de gestion sur la performance financière, avec l'efficacité opérationnelle comme variable médiatrice (Eduvest, 2026). Cette revue, mobilisant principalement des travaux conduits dans plusieurs économies asiatiques, mais intégrant également des recherches issues d'Amérique du Nord et de plusieurs pays européens, montre que le contrôle interne est examiné comme variable indépendante dans les trois quarts des études recensées, tandis que le contrôle de gestion l'est dans un peu plus des deux tiers d'entre elles. L'efficacité opérationnelle apparaît quant à elle dans plus de quatre études sur dix, généralement en position de variable médiatrice, tandis que la performance financière, mesurée le plus souvent à l'aide d'indicateurs comptables classiques tels que la rentabilité des actifs ou des capitaux propres, constitue la variable dépendante de la totalité des études recensées.

Les secteurs bancaire et manufacturier concentrent la majorité des travaux, ce qui traduit une sensibilité particulière de ces secteurs à la complexité des dispositifs de contrôle et aux exigences d'efficacité opérationnelle. Sur le plan théorique, cette revue confirme la prédominance de la théorie de l'agence et de la théorie de la contingence comme cadres explicatifs mobilisés dans la littérature, la première expliquant le rôle du contrôle comme mécanisme de réduction des conflits d'intérêts, la seconde soulignant la nécessité d'ajuster les dispositifs de contrôle aux caractéristiques du contexte organisationnel. Les auteurs concluent à l'existence d'une relation de complémentarité entre contrôle interne et contrôle de gestion, ces deux dispositifs contribuant conjointement, via l'amélioration de l'efficacité opérationnelle, à l'amélioration de la performance financière des organisations, tout en soulignant la nécessité d'approfondir cette articulation à travers des recherches comparatives internationales et des approches méthodologiques plus robustes.

**Tableau 2.** Synthèse de la revue de littérature empirique

| Auteurs                         | Contexte et échantillon                                                                                       | Méthode                                                                                                | Principaux résultats                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Hammouch et al. (2024)</b>   | 190 entreprises industrielles marocaines                                                                      | Approche quantitative ; corrélation et régression linéaire                                             | La taille, l'environnement, la technologie et la structure organisationnelle influencent positivement la sophistication du contrôle de gestion.                                                     |
| <b>Abouelghit et Gan (2024)</b> | 803 répondants (auditeurs, dirigeants de PME, universitaires) et 56 PME égyptiennes cotées, période 2010-2023 | Méthode mixte ; échelle de qualité du contrôle interne fondée sur COSO ; test de Wilcoxon ; d de Cohen | L'audit obligatoire améliore significativement la qualité du contrôle interne des PME ; les perceptions divergent selon les catégories de répondants.                                               |
| <b>Nguyen (2025)</b>            | 125 PME de la province de Binh Duong, Vietnam                                                                 | Analyse factorielle exploratoire ; régression multivariée ; PLS                                        | Les activités de contrôle, l'information-communication, le pilotage et l'environnement de contrôle déterminent l'efficacité du contrôle interne ; l'évaluation des risques n'est pas significative. |

|                                                   |                                                                                                      |                                         |                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Revue<br/>systématique<br/>(Eduvest, 2026)</b> | 50 articles publiés entre<br>2020 et 2025, contextes<br>asiatiques, nord-<br>américains et européens | Revue systématique de la<br>littérature | Le contrôle interne et le contrôle<br>de gestion influencent<br>positivement la performance<br>financière ; l'efficacité<br>opérationnelle joue un rôle<br>médiateur. |
|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

*Source : élaboré par l'auteure à partir des travaux cités.*

### 5.1.5. Enseignements transversaux de la revue de littérature

La mise en regard de ces quatre travaux fait apparaître plusieurs enseignements transversaux. En premier lieu, l'ensemble des recherches recensées s'accorde sur l'existence d'un lien positif entre la qualité ou la sophistication des dispositifs de contrôle, qu'il s'agisse du contrôle interne ou du contrôle de gestion, et la performance des organisations, qu'elle soit mesurée en termes financiers ou en termes de fiabilité de l'information. En second lieu, ces travaux convergent également quant au rôle central des facteurs de contingence organisationnels, en particulier la taille de l'entreprise, dans l'explication du degré de formalisation des dispositifs de contrôle, qu'il s'agisse des PME industrielles marocaines, des PME égyptiennes cotées ou des PME vietnamiennes étudiées. En troisième lieu, la revue systématique met en évidence le rôle médiateur de l'efficacité opérationnelle dans la relation entre dispositifs de contrôle et performance financière, ce qui suggère que les effets du contrôle interne et du contrôle de gestion sur la performance ne sont pas uniquement directs, mais transitent également par une amélioration des processus internes de l'organisation.

Ces convergences ne doivent cependant pas masquer une limite commune à l'ensemble de cette littérature : à l'exception de la revue systématique, qui aborde conjointement contrôle interne et contrôle de gestion sans toutefois les articuler explicitement autour d'une logique de complémentarité, chacun des travaux empiriques mobilisés porte sur l'un ou l'autre de ces dispositifs, sans jamais les examiner simultanément au sein d'un même modèle appliqué aux PME. L'étude marocaine s'intéresse exclusivement au contrôle de gestion, tandis que les études égyptienne et vietnamienne portent exclusivement sur le contrôle interne. Cette fragmentation de la littérature constitue précisément la justification du modèle conceptuel proposé dans la section suivante, qui vise à réunir, au sein d'un cadre unique, les enseignements dispersés de ces différents travaux.

## 5.2. Modèle conceptuel proposé et hypothèses de recherche

Sur la base des enseignements tirés du cadre théorique et de la revue de littérature, un modèle conceptuel de complémentarité entre le contrôle interne et le système de contrôle de gestion peut être proposé pour le contexte des PME. Ce modèle articule deux dispositifs qui, tout en poursuivant des finalités distinctes, alimentent conjointement, via l'efficacité opérationnelle, la performance globale de l'entreprise, sous l'effet modérateur des facteurs de contingence organisationnels mis en évidence par la littérature. La figure ci-dessous représente les relations postulées entre ces différentes variables.



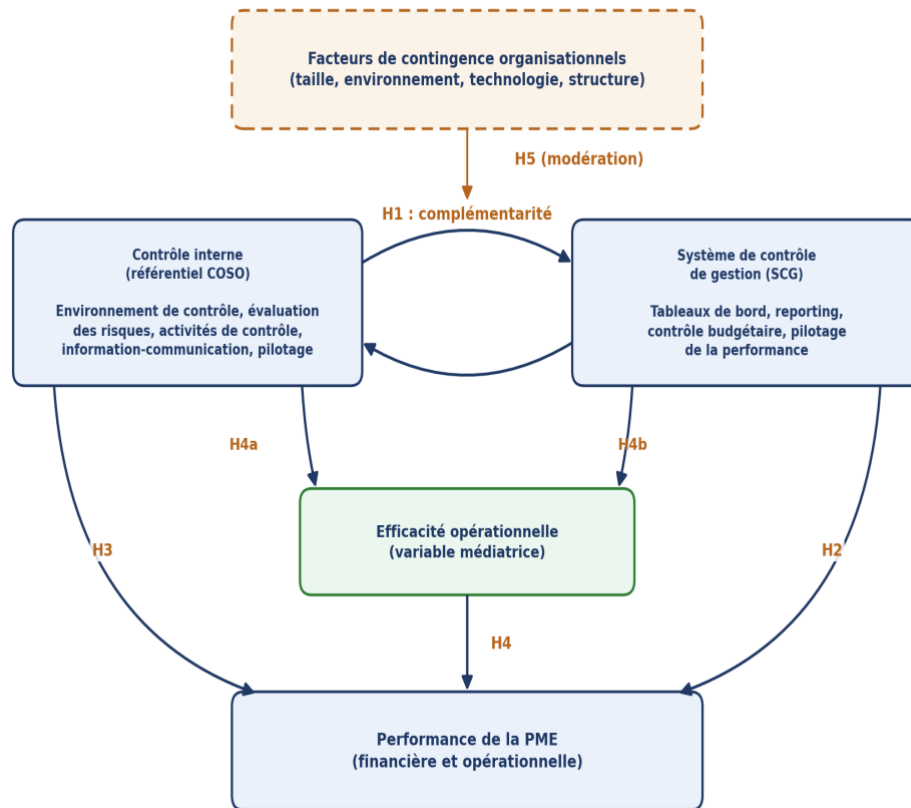


**Figure 1.** Modèle conceptuel proposé de complémentarité entre contrôle interne et contrôle de gestion en contexte PME

Ce modèle conceptuel se traduit par la formulation des hypothèses de recherche suivantes :

**H1 :** le contrôle interne fondé sur le référentiel COSO entretient une relation de complémentarité positive avec le système de contrôle de gestion au sein des PME.

**H2 :** le système de contrôle de gestion exerce un effet positif sur la performance de la PME.

**H3 :** le contrôle interne exerce un effet positif direct sur la performance de la PME.

**H4 :** l'efficacité opérationnelle médiate la relation entre le contrôle interne, le système de contrôle de gestion et la performance de la PME (*H4a : effet du contrôle interne sur l'efficacité opérationnelle ; H4b : effet du système de contrôle de gestion sur l'efficacité opérationnelle*).

**H5 :** les facteurs de contingence organisationnels, notamment la taille, l'environnement, la technologie et la structure, modèrent la relation de complémentarité entre le contrôle interne et le système de contrôle de gestion.

La première hypothèse s'appuie directement sur les enseignements de la revue de littérature, qui souligne le rôle du contrôle interne comme dispositif de fiabilisation de l'information mobilisée par le contrôle de gestion. Les deuxièmes et troisièmes hypothèses trouvent leur fondement dans les travaux ayant établi une relation positive entre qualité du contrôle interne,

sophistication du contrôle de gestion et performance organisationnelle. La quatrième hypothèse prolonge les résultats de la revue systématique, qui identifie l'efficacité opérationnelle comme mécanisme explicatif central de la relation entre dispositifs de contrôle et performance financière. La cinquième hypothèse, enfin, mobilise directement les résultats obtenus dans le contexte marocain, qui démontrent l'influence significative des facteurs de contingence organisationnels sur la conception des systèmes de contrôle.

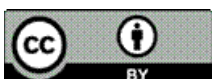
S'agissant plus précisément de la quatrième hypothèse, l'efficacité opérationnelle ne doit pas être entendue comme une notion abstraite, mais comme le résultat de mécanismes concrets de routinisation et d'optimisation des processus internes. Le contrôle interne, en imposant une séparation minimale des tâches et des procédures d'autorisation stables, contribue à standardiser les opérations récurrentes et à réduire la variabilité des pratiques d'un collaborateur à l'autre, ce qui limite les reprises, les erreurs de traitement et les délais inutiles. Le contrôle de gestion, de son côté, par le suivi régulier des écarts entre réalisations et prévisions, permet d'identifier les étapes du processus productif ou administratif les plus consommatrices de ressources et d'orienter les efforts d'amélioration vers ces points précis. C'est par l'accumulation de ces ajustements successifs, plutôt que par un effet immédiat et global, que le couple contrôle interne / contrôle de gestion se traduit concrètement en gains d'efficacité opérationnelle, mesurables par exemple à travers la réduction des délais de traitement, la diminution du taux d'erreurs ou l'amélioration du taux d'utilisation des ressources, avant que ces gains ne se répercutent à leur tour sur la performance globale de l'entreprise.

## 6. Discussion et perspectives de recherche

Le présent article revêt un caractère exclusivement théorique et vise à poser les bases conceptuelles d'une recherche empirique future consacrée à la complémentarité entre contrôle interne et contrôle de gestion dans le contexte des PME marocaines. Si la littérature mobilisée dans cet article documente séparément la sophistication du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles marocaines et l'efficacité du contrôle interne dans des PME égyptiennes et vietnamiennes, aucun travail recensé n'examine, à notre connaissance, l'articulation conjointe de ces deux dispositifs dans le contexte spécifique du Maroc. Cette absence constitue précisément la principale limite de la littérature existante et, par voie de conséquence, la principale perspective de recherche ouverte par le présent travail.

Une recherche empirique future pourrait ainsi consister à tester le modèle conceptuel proposé auprès d'un échantillon de PME marocaines, en mobilisant une enquête par questionnaire administrée auprès des dirigeants, des responsables administratifs et financiers ou des experts-comptables familiers du fonctionnement de ces entreprises. Une telle enquête permettrait de mesurer, à l'aide d'échelles adaptées inspirées des travaux mobilisés dans la présente revue de littérature, le niveau de mise en œuvre du référentiel COSO ainsi que le degré de sophistication des outils de contrôle de gestion, puis d'estimer les relations postulées par le modèle à l'aide de méthodes telles que la régression multiple ou la modélisation en équations structurelles par la méthode des moindres carrés partiels, particulièrement adaptée aux échantillons de taille restreinte que rencontrent fréquemment les études portant sur les PME marocaines.

Une telle recherche présenterait un double intérêt. Sur le plan académique, elle contribuerait à combler le vide identifié dans la littérature en offrant, pour la première fois dans le contexte



marocain, une lecture conjointe et intégrée des deux dispositifs de contrôle. Sur le plan managérial, elle fournirait aux dirigeants de PME marocaines des repères concrets quant à la manière d'articuler ces dispositifs, dans un contexte où les ressources consacrées au contrôle demeurent limitées et où l'enjeu consiste précisément à optimiser leur utilisation conjointe plutôt qu'à les développer isolément. Enfin, une telle recherche pourrait également intéresser les pouvoirs publics et les organismes professionnels marocains engagés dans la modernisation de la gouvernance des PME, dans la mesure où elle éclairerait les conditions dans lesquelles ces entreprises peuvent renforcer, à moindre coût, la fiabilité de leur information et le pilotage de leur performance.

Cette perspective de recherche appelle néanmoins plusieurs précautions méthodologiques. La taille souvent restreinte des échantillons mobilisables auprès des PME marocaines, déjà observée dans l'étude de Hammouch et al. (2024), plaide en faveur de méthodes d'estimation robustes aux petits échantillons, telles que la modélisation en équations structurelles par la méthode des moindres carrés partiels, plutôt qu'en faveur des techniques de régression classiques, plus exigeantes en termes de taille d'échantillon. Par ailleurs, la nature déclarative des données recueillies par questionnaire invite à envisager une triangulation méthodologique, combinant enquête quantitative et entretiens qualitatifs auprès d'un sous-échantillon de dirigeants, afin de mieux saisir la manière concrète dont le contrôle interne et le contrôle de gestion s'articulent au quotidien dans la gestion des PME marocaines. Enfin, il conviendra d'intégrer, aux côtés des facteurs de contingence classiques que sont la taille, l'environnement, la technologie et la structure, des variables plus spécifiques au contexte marocain, telles que le secteur d'activité, l'ancienneté du dirigeant ou le degré d'ouverture de l'entreprise aux marchés d'exportation, susceptibles d'influencer la façon dont contrôle interne et contrôle de gestion se combinent.

Deux variables méritent, à cet égard, une attention particulière compte tenu de leur prégnance dans le tissu des PME marocaines. La gouvernance familiale, tout d'abord, caractérise une part importante de ces entreprises et pourrait être appréhendée empiriquement à travers des indicateurs tels que la part du capital détenue par la famille fondatrice, la proportion de postes de direction occupés par des membres de la famille ou l'existence d'une charte familiale formalisant les règles de gouvernance, ces éléments étant susceptibles de modérer la relation entre contrôle interne et contrôle de gestion en substituant, dans une certaine mesure, la confiance familiale aux mécanismes formels de contrôle. Le degré d'informel, ensuite, constitue une variable tout aussi déterminante dans le contexte marocain, où une part significative de l'activité économique échappe encore à la comptabilisation et à la déclaration formelles ; il pourrait être approché à travers des indicateurs tels que la part du chiffre d'affaires facturé, le taux de déclaration des salariés aux organismes de sécurité sociale ou l'ancienneté de l'immatriculation de l'entreprise au registre du commerce, ces indicateurs permettant de situer chaque PME sur un continuum de formalisation susceptible d'influencer directement la nature et l'intensité de l'articulation entre contrôle interne et contrôle de gestion. L'intégration de ces deux variables contextuelles offrirait ainsi une feuille de route empirique précise pour les recherches futures consacrées au contexte marocain.

## 7. Conclusion



Cet article a proposé une lecture intégrée de deux dispositifs de contrôle habituellement étudiés de manière séparée, à savoir le contrôle interne fondé sur le référentiel COSO et le système de contrôle de gestion, en s'attachant à démontrer, à partir d'une revue de littérature mobilisant des travaux empiriques conduits en Égypte, au Vietnam, au Maroc et dans plusieurs autres contextes internationaux, la pertinence d'une approche fondée sur la complémentarité plutôt que sur la substituabilité de ces dispositifs. Trois cadres théoriques, la théorie de la contingence, la théorie de l'agence et la théorie des systèmes, ont permis d'éclairer les mécanismes par lesquels cette complémentarité peut se déployer dans le contexte spécifique des PME. Un modèle conceptuel, assorti de cinq hypothèses de recherche, a ensuite été proposé, articulant contrôle interne et contrôle de gestion autour de l'efficacité opérationnelle comme variable médiatrice de la performance, sous l'effet modérateur des facteurs de contingence organisationnels. Ce travail, de nature exclusivement théorique, appelle naturellement une validation empirique, dont le contexte marocain constitue un terrain particulièrement pertinent compte tenu du poids économique des PME et de la relative rareté des travaux consacrés à l'articulation de leurs dispositifs de contrôle.

## Déclaration relative à l'utilisation de l'intelligence artificielle

L'auteur déclare avoir utilisé les outils d'intelligence artificielle DeepL Write et Claude uniquement à des fins de correction linguistique, de correction grammaticale, de reformulation des phrases et d'amélioration de la clarté et de la lisibilité de l'article.

## Références bibliographiques

Abouelghit, M. G. M., et Gan, S. (2024). Empirical research on the effects of mandatory auditing for SMEs on their internal control quality and management's perceptions: Evidence from Egypt. *Cogent Business et Management*, 11(1), Article 2412738. <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2412738>

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard Business School.

Bedford, D. S., Malmi, T., et Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.

Chapellier, P. (1994). *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME. Essai d'observation et d'interprétation des pratiques* [Thèse de doctorat, Université de Montpellier II].

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal control - Integrated framework*.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2005). *Internal control over financial reporting, Guidance for smaller public companies*.



Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control - Integrated framework.

Eduvest. (2026). Internal control and management control system on financial performance through operational efficiency as a mediating variable: A systematic literature review. Jurnal Eduvest.

Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47-64.

Frazer, L. (2011). The effect of internal control on the operating activities of small restaurants [Thèse de doctorat, ProQuest Dissertations and Theses database].

Grabner, I., et Moers, F. (2021). Complementarity in management control systems: Evidence from financial services firms. *The Accounting Review*, 96(4), 231-257. <https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0423>

Hammouch, H., Manta, O., et Palazzo, M. (2024). Adapting management control systems to organizational contingency factors: A study of Moroccan industrial companies. *Businesses*, 4(4), 883-898. <https://doi.org/10.3390/businesses4040048>

Jensen, M. C., et Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: A contingency theory-based analysis. *Journal of Management et Governance*, 14(2), 115-144.

Malmi, T., et Brown, D. A. (2019). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 31(2), 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.12.001>

Mele, C., Pels, J., et Polese, F. (2010). A brief review of systems theories and their managerial applications. *Service Science*, 2(1-2), 126-135.

Nguyen, V. T. L. (2025). Enhancing the effectiveness of internal control systems in SMEs: Evidence from Vietnam. *Research Journal in Business and Economics*, 3(1), 31-40. <https://doi.org/10.61424/rjbe.v3.i1.260>

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.

Ragaign, C. (2023). Dashboard and performance management. Business Insights Press.

Selmer, C. (1998). Concevoir le tableau de bord : outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision [Thèse de doctorat, Université Mouloud Mammeri].

Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.

