

Les pratiques du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises au regard des critères d'efficacité : Forces et faiblesses ?

The practices of the internal control system of Beninese public enterprises with regard to efficiency criteria: Strengths and weaknesses?

André HOUNDJIO

Docteur en Sciences de Gestion /Université Nationale du Bénin
Membre du Laboratoire « Finance, Organisation, Comptabilité, Contrôle et Stratégie »
(FOCS)/ Université Cheikh Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)-
Andrehoundjo1965@gmail.com ou hazacharie@yahoo.fr

Mohamed El Bachir WADE

Professeur Titulaire des Universités en Sciences de Gestion
Université Cheikh AntaDiop (UCAD) – Dakar (Sénégal)
elbachir@refer.sn

MASSIMANGO Tuna Hussein

Enseignant-Chercheur en sciences de gestion
Institut Supérieur de Commerce Uvira (RD Congo)
massituh@gmail.com ou massitu1@hotmail.com

Date de soumission : 09/06/2020

Date d'acceptation : 01/09/2020

Pour citer cet article :

HOUNDJIO A. & al. (2020), « Les pratiques du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises à la lumière des critères d'efficacité : forces et faiblesses ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 3» pp : 1 - 25

Résumé

L'objectif de ce travail est d'identifier les principaux déterminants de l'efficacité du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises. Cette analyse, fondée aussi bien sur des études théoriques que sur des investigations empiriques, a porté sur un échantillon de cent cinq (105) entreprises publiques du secteur non financier. Nos résultats montrent que la plupart des éléments du dispositif du management des risques constituent des faiblesses. A ces faiblesses s'ajoutent, l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion, pour prendre les principales décisions, pour faire régulièrement le point sur la situation du centre de responsabilité d'une part, la participation active aux analyses de gestion organisées par les contrôleurs de gestion, la fourniture des informations de qualité et le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction d'autre part. Toutefois, l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion pour augmenter leurs principales décisions face aux partenaires et pour détecter des problèmes à gérer constituent des forces pour le système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises.

Mots clés : système de contrôle interne ; critères d'efficacité ; entreprises publiques béninoises ; forces ; faiblesses.

Abstract

The objective of this work is to identify the main determinants of the effectiveness of the internal control system of Beninese public enterprises. This analysis, based on both theoretical studies and empirical investigations, focused on a sample of one hundred and five (105) public enterprises in the non-financial sector. Our results show that most of the elements of the risk management system constitute weaknesses. In addition to these weaknesses, the use of information received from management controllers to take the main decisions, to regularly take stock of the situation of the responsibility center, on the one hand, and active participation in management analyzes organized by management controllers, the provision of quality information and the attachment of the internal audit function to management on the other hand. However, the use of information received from management controllers to increase their main decisions vis-à-vis partners and to detect problems to be managed constitutes strengths for the internal control system of Beninese public enterprises.

Keywords: Internal control system; efficiency criteria; Beninese public enterprises; strengths; weaknesses.

Introduction

Les praticiens aussi bien que les chercheurs se sont intéressés aux critères d'efficacité du système de contrôle interne ces dernières années, compte tenu de l'environnement économique dans lequel les entreprises publiques ou privées opèrent. En effet, avec les effets de la mondialisation ou de la globalisation, cet environnement est de plus en plus mouvant avec comme toile de fond l'augmentation des incertitudes, une concurrence de plus en plus accrue dans tous les secteurs de l'économie, charriant ainsi un niveau élevé des risques mais aussi d'autres nouvelles formes de risques (Mbark & Ouhadi, 2019). Plus les risques opérationnels augmentent, pour des raisons de comportement du personnel, d'inefficacité des systèmes, d'exposition à des fraudes externes ou à tout événement extérieur, plus les pertes enregistrées augmentent et donc la rentabilité diminue.

Suite aux scandales qui ont ébranlé le monde financier à travers les entreprises comme ENRON, WORLDCOM, PARMALAT et autres CREDIT LYONNAIS, affaire MEDOF, les autorités des marchés financiers ont opté pour le renforcement des mécanismes de contrôle interne à travers la loi Sarbanes Oxley Act (SOX ou SOA) aux Etats-Unis d'Amérique du Nord en 2002 et par la loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 en France.

En 2013, s'inscrivant dans cette même logique, pour réduire ces risques, accroître la conformité aux lois, politiques et procédures et renforcer les dispositifs de contrôle interne, le COSO « *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* » a remanié et publié le référentiel COSO 2013 en vue de l'imposer à toutes les entreprises cotées aux Etats-Unis ; d'Amérique du Nord et aux entreprises publiques ou privées de la France ainsi qu'à d'autres pays de l'OCDE.

Pour les pays d'Afrique francophone, la référence au modèle français est très présente, même s'il n'est plus le modèle unique (Causse & Ebondo Wa Mandzila, 2009)

Dans la pratique, plusieurs travaux (IFA, 2010 ; COSO, 1992, 1995, 2013) se sont attachés à décrire les critères d'efficacité du système de contrôle interne que sont :

- Environnement de contrôle ;
- Evaluation des risques ;
- Activités de contrôle ;
- Information et communication ;
- Et activités de pilotage(Villepelet, 2013).

De plus, des études empiriques (Cappelletti, 2006); (Karfoul & Lamarque, 2011) ; (Langevin & Mendoza, 2014b) ont distingué plusieurs éléments dont leur bon fonctionnement contribue de façon raisonnable à la maîtrise de l'entreprise. Pour ces auteurs, l'efficacité du système de contrôle interne dépend de la mise en œuvre permanente des outils, des dispositifs et des méthodes des fonctions notamment le contrôle de gestion et l'audit interne. Les praticiens aussi bien que les chercheurs ont donc tous démontré que l'efficacité du système de contrôle interne dépend de ces éléments qu'ils considèrent comme des critères d'efficacité.

Dans l'opinion publique ainsi que dans les médias, le secteur public était décrit comme inefficace, bureaucratique, rigide, coûteux, centré sur son auto entretien et peu sensible à l'innovation (Zarrouk, 2010)¹. Malgré les efforts faits pour réformer le secteur public béninois, des points de vue administratif, budgétaire et structurel, la question d'inefficacité persiste et fait l'objet d'actualité dans les médias et les presses.

Dans le contexte béninois, il y a lieu de se poser les questions ci-dessous sur cette persistante inefficacité du secteur public, notamment dans des entreprises publiques. Ce manque de performance serait-il expliquer par l'inefficacité de leur système de contrôle interne ? Quels sont, les facteurs explicatifs de l'inefficacité de leur système de contrôle interne? Quels sont les effets produits par la mise en œuvre ou non, des éléments dont dépend traditionnellement le système de contrôle interne ?

Pour résumer ce questionnement, la problématique peut se formuler en ses termes :

- **Est-ce que la mise en œuvre permanente ou non des critères d'efficacité du système de contrôle interne pourrait expliquer l'inefficacité des entreprises publiques béninoises et en particulier dudit système ?**

Cette problématique peut être inscrite dans la théorie des parties prenantes. Selon celle-ci, les parties prenantes sont les groupes d'intérêts, parties, acteurs, prétendants et institutions (tant internes qu'externes) qui exercent une influence sur l'entreprise. En d'autres termes, des parties qui affectent ou qui sont affectées par les actions, comportements et politiques de l'entreprise. Il s'agit d'un individu ou groupe d'individus qui peuvent affecter ou être affectés par la réalisation des objectifs des organisations.

¹Rapport sur le renforcement de professionnalisation de la gestion des ressources humaines dans le secteur public en Afrique.

Un tel contexte exige un ensemble de sécurités habituellement adaptés, connus et acceptés comme nécessaires à un contrôle interne pertinent qui se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la continuité de celle-ci. Il devient intéressant d'étudier ces éléments dans le cadre des entreprises publiques béninoises afin d'identifier ceux dont il faut renforcer l'application d'une part, et ceux qu'il faut prendre en compte d'autre part, par les managers. L'intérêt de cette étude est donc double :

Premièrement, il s'agit d'étudier les effets des pratiques du système de contrôle interne sur la réalisation des objectifs de l'organisation dans une démarche explicative au regard des critères d'efficacité. Cette étude est inexistante à notre connaissance au Bénin.

Par ailleurs, en s'intéressant aux effets des pratiques du système de contrôle interne, ce travail présentera des dysfonctionnements dont les corrections conduiront à l'amélioration de l'efficacité dudit système. D'où le deuxième intérêt.

Hormis l'introduction et la conclusion, le présent article est organisé en quatre parties. La première partie présente la revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche. La deuxième partie traite du modèle conceptuel, la troisième, des aspects méthodologiques. L'analyse des résultats empiriques ainsi que leurs discussions font l'objet de la quatrième partie.

1. Revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche

Les activités humaines dans l'organisation présentent plusieurs formes de risques tant pour l'homme qui les exercent que l'entreprise qui l'emploie. Les risques sont des dangers qui peuvent altérer la santé de l'homme (nuisances corporelles) mais aussi la santé de l'entreprise (non atteinte des objectifs de celle-ci). Dès lors il y a lieu de se poser la question d'une définition du risque.

Dans un premier temps, nous allons emprunter une définition applicable à l'homme qui considère que le risque est l'éventualité d'un événement futur, susceptible de causer généralement un dommage, une altération ; c'est donc la probabilité de l'existence d'une situation dangereuse pouvant conduire à un événement grave, par exemple un accident ou une maladie (Margossian, 2006). Appliquée à l'entreprise, l'idée de risque sous-entend que celle-ci doit faire face à l'émergence des dangers de plus en plus nombreux et diversifiés qui peuvent altérer l'atteinte de ses objectifs sous plusieurs formes d'où la notion de management

ou de gestion des risques (Hassid, 2008) ; (Le Ray, 2015) qui fera que l'on puisse en éradiquer si pas en limiter la survenance.

Le management des risques est défini par IFACI et PriceWaterhouseCoopersLandwell, 2005, p. 5 comme étant « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation » cité conjointement par (Mandzila et Zéghal, 2009) et (Ben Arab et Mardessi, 2015).

Le bon fonctionnement du management des risques est conditionné par l'existence et la mise en application constante des éléments tels que, l'élaboration des réponses aux menaces à l'atteinte des objectifs, les activités de contrôle et les dispositifs de pilotage, officiellement reconnus par les praticiens. Les objectifs et les seuils de tolérance sont définis par le management dans le cadre du système des risques COSO (2013). L'évaluation et la prévention du risque de fraude est établi dans COSO (2013) comme un principe à part entière du contrôle interne (principe 8) et la nécessité d'adapter le système aux changements significatifs (principe 9) dans le cadre de l'évaluation des risques. S'il est assez classique de s'intéresser aux changements significatifs dans l'environnement externe comme menaces potentielles, il s'agit d'être également vigilants face à des changements de *business model* ou de dirigeants.

Un dispositif efficace exclut toute faiblesse majeure. Les activités de contrôle quant à elles, sont constituées de directives qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui mettent en œuvre ces directives. Le principe 12 permet d'éviter des activités de contrôle dépourvues de sens. Le principe 2 met l'accent sur l'indépendance du Conseil d'administration vis-à-vis du management. Il montre que, pour contribuer à l'efficacité de ce dispositif, les administrateurs doivent être effectivement conscients de leurs responsabilités. Ils doivent exercer une surveillance appropriée à chaque phase du processus de contrôle interne (conception, mise en œuvre, pilotage).

De ce fait, leur implication est susceptible d'avoir une influence positive sur l'efficacité du contrôle interne. De plus, il met en évidence le pilotage qui permet de s'assurer que le contrôle interne est bien conduit. Cette composante introduit des changements qualitatifs de grande envergure. La direction générale agit sous la surveillance du Conseil d'administration, définit les structures, les rattachements nécessaires, ainsi que les pouvoirs et les

responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs (principe 3). Le Management et le Conseil d'administration doivent disposer de l'information adéquate pour décider des actions correctives en temps opportun et suivre leur mise en œuvre (principe 17).

Les éléments du management que sont l'élaboration des réponses aux risques, les activités de contrôle et l'existence des dispositifs de pilotage ont des effets significatifs sur l'efficacité du système de contrôle interne. Ces principes allant tous dans le sens de l'efficacité du système de contrôle interne, nous conduisent à vérifier les hypothèses suivantes.

- H.1.a.: L'élaboration des réponses aux risques aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité du système de contrôle interne.
- H.1.b. : Les activités de contrôle influenceraient positivement et significativement l'efficacité du système de contrôle interne.
- H.1.c. : L'existence des outils de pilotage aurait un effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle interne.

Le contrôle interne est un contrôle du sommet de l'organisation à l'aide de la planification stratégique. Son efficacité est conditionnée entre autres, par celle de la fonction d'audit interne. Cette dernière, pour être efficace, dépend d'un certain nombre de facteurs dont sa structure. Selon Ammar (2016), la fonction d'audit interne peut adopter plusieurs postures possibles. En effet, pendant les années 2004-2005, elle était rattachée au chef comptable. Et plus récemment, au Conseil d'administration. Ce rattachement au Comité d'audit n'est pas évitable dans la mesure où les dirigeants portent la responsabilité de la qualité du contrôle interne (Ammar, 2016; Piot & Kermiche, 2009). L'idée de base était le nombre de normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) qui traitent de l'indépendance la fonction d'audit interne. Ces normes d'audit traduisent une démarche très standardisée (Ammar, 2016; Pigé, 2017).

Plusieurs travaux de recherche ont montré que l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport à la direction générale est nécessaire pour pouvoir porter un jugement objectif et indépendant sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise (Stewart & Subramaniam, 2010; Wright & Capps III, 2012). Des études (Desai et al., 2010) ont, à travers un modèle construit sur la base de trois attributs de la solidité de la fonction d'audit interne, à savoir la compétence, la performance et l'objectivité, montré que l'objectivité de l'audit interne est le facteur le plus dominant. Cet attribut conduit les auditeurs externes à percevoir une qualité supérieure de la fonction. En principe, l'auditeur interne devrait être indépendant et objectif. Toutefois, en pratique il ne peut être totalement indépendant, car sa position de salarié, avec un contrat de subordination à un employeur, peut

subordonner son propre jugement. C'est pourquoi (Karfoul & Lamarque, 2009, 2011) ont indiqué que la fonction d'audit interne est indépendante des autres directions, mais rattachée directement à la direction générale. Une telle situation conflictuelle menace l'indépendance de l'auditeur interne via son indépendance de programmation d'enquêtes et/ou de rapports. Ainsi, l'implication de la direction générale dans la planification de l'audit interne pourrait avoir un impact négatif sur l'indépendance (Christopher et al., 2009). Pour Ammar (2016), la signification de ce que recouvre l'indépendance de l'auditeur interne serait alors un construit social inscrit dans le temps et dans l'espace, mais aussi un compromis (par rapport à une situation idéale). Il ressort qu'un comité d'audit indépendant, accessible et/ou compétent contribue souvent à la préservation de l'indépendance interne. L'ambiguïté des rôles entre le contrôle et le conseil, non reconnue en tant que telle par l'auditeur interne, risque d'altérer l'indépendance. Il est donc intéressant de vérifier dans le contexte béninois si le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction générale compromet l'efficacité du système de contrôle interne.

Nous formulons à cet effet l'hypothèse suivante :

- H.2. : Le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction de l'entreprise affecterait l'efficacité du système de contrôle interne.

Par ailleurs, le deuxième outil du système de contrôle interne qui mérite d'être étudié dans cet article est la fonction de contrôle de gestion. Plusieurs facteurs dont « la participation des managers », liés à cette fonction contribuent à l'efficacité de ce système. La participation est définie comme « le processus par lequel les individus sont impliqués « dans » et ont une influence sur les décisions qui ont des effets directs sur eux » (Brownell, 1982; Langevin & Mendoza, 2014a).

Selon Langevin & Mendoza (2014b), une abondante littérature a été publiée sur le lien entre « participation à la fixation des objectifs budgétaires » et « performance managériale » sans qu'il soit possible de conclure à une relation positive (Bonache et al., 2012). Une des raisons de ce résultat mitigé est que la relation entre participation et performance est dépendante d'autres variables médiatrices ou modératrices (Derfuss, 2009).

L'implication vis-à-vis des objectifs est l'une de ces variables (Chong & Chong, 2002; Chong & Johnson, 2007; Maiga, 2005; Wentzel, 2002). Les premiers travaux en contrôle de gestion ayant examiné cette question ont suggéré que lorsque les subordonnés participent à la détermination de leurs objectifs, ils sont plus enclins à les accepter et à s'engager vis-à-vis d'eux (Dunbar, 1971; Hofstede, 2012; Schiff & Lewin, 1970)

Plusieurs arguments sont évoqués dans la littérature pour expliquer le lien entre participation et implication. D'abord, la participation permet au subordonné de recevoir de l'information et des explications sur les attentes de son supérieur hiérarchique, sur la manière dont les ressources sont allouées, sur la raison d'être même des objectifs. Cette meilleure compréhension réduit l'incertitude et l'ambiguïté auxquelles l'individu peut être confronté et lui permet de mieux concentrer ses efforts sur l'objectif à atteindre (Chong & Johnson, 2007; Maiga, 2005).

Un deuxième argument énonce que la participation permet également à l'individu d'influencer les objectifs. Ainsi, (Maiga, 2005) considère que la participation comporte non seulement une dimension de communication, mais aussi une dimension d'influence des objectifs. Grâce à la participation, l'individu peut influencer les objectifs qui lui sera demandé d'atteindre, rendant ces derniers plus réalistes et lui donnant le sentiment d'un plus grand contrôle sur ces objectifs (Klein et al., 2012).

Enfin, un troisième argument concerne l'attitude de l'individu (Maiga, 2005). Participer à la fixation de ses objectifs est valorisant pour l'individu, lui donne le sentiment que son avis et lui-même sont pris en compte, ce qui renforce son identification à l'organisation. L'individu a ainsi davantage à accepter, à internaliser et à s'approprier les objectifs.

Quelques études empiriques en contrôle de gestion se sont intéressées au lien entre participation et implication. Deux d'entre elles analysent un lien direct. Ainsi, il existe une relation positive et significative entre participation et implication sur un échantillon de 79 managers intermédiaires d'entreprises industrielles australiennes (Chong & Chong, 2002).

De son côté, (Maiga, 2005) examine deux dimensions de la participation : d'une part, le degré de communication et d'échanges entre le manager et son responsable lors de la fixation ou de la révision de ses objectifs budgétaires ; d'autre part, l'influence du manager sur les objectifs finalement retenus. Les résultats obtenus sur un échantillon de 173 centres d'investissement américains, montrent que ces deux dimensions sont positivement et significativement associées à l'implication des managers à atteindre leurs objectifs (Langevin & Mendoza, 2014b; Maiga, 2005).

D'autres études en contrôle observent une relation indirecte entre participation et implication en mettant en évidence l'existence d'une ou plusieurs variables médiatrices : la justice perçue (Maiga & Jacobs, 2007; Wentzel, 2002; Sholihin et al., 2011), la pertinence de l'information, le niveau de difficulté et le niveau d'acceptation des objectifs budgétaires (Chong & Johnson, 2007) ou bien encore la confiance (Maiga & Jacobs, 2007; Sholihin et al., 2011).

De leur côté, Langevin & Mendoza (2014a) ont montré que pour être efficaces, les systèmes de contrôle par les résultats doivent favoriser l'implication des managers à atteindre leurs objectifs. Ainsi, une étude sur 320 managers a révélé que la participation des managers à la fixation de leurs objectifs ainsi que le feedback qu'ils reçoivent sur leur performance sont positivement associés à l'implication de ces managers à atteindre leurs objectifs. De plus la confiance du manager envers son supérieur joue un rôle médiateur dans la relation entre ces deux déterminants du système de contrôle et l'implication. Ainsi, ces résultats donnent des pistes sur la manière de concevoir les systèmes de contrôle pour développer la confiance et, par voie indirecte, accroître l'implication des managers.

Par ailleurs, ces mêmes auteurs ont, à partir d'une autre étude menée en 2014 sur 320 managers dont les résultats ont indiqué que l'engagement organisationnel avait un effet important sur le comportement et la performance des salariés. Ainsi, pour ces auteurs, trois caractéristiques du contrôle par les résultats, à savoir, la participation à la fixation des objectifs, l'application du principe de contrôlabilité et l'existence d'un feedback sur la performance ont un effet positif sur l'engagement organisationnel, via la justice procédurale perçue. Ces résultats invitent donc les chercheurs en contrôle à s'intéresser à la justice perçue et fournissent aux organisations des indications pour mettre en place des systèmes de contrôle plus justes, donc plus efficaces.

Godener & Fornerino (2005, 2009) ont proposé la variable « participation des managers au contrôle de gestion » en lieu et place de la variable « participation à l'élaboration du budget » utilisée par les modèles comportementalistes en contrôle de gestion. Ils ont montré à travers leur étude que la participation des managers au contrôle de gestion (c'est-à-dire leur degré d'utilisation des données qui y sont véhiculées et leur coopération dans la transmission des informations qu'ils possèdent) influence leur performance managériale. Ceux-ci ont donc mis en évidence comme variables médiatrices, l'utilisation des informations reçues du contrôle de gestion par les managers et la transmission des informations possédées par les managers. Ils ont aussi montré que cette attitude est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion met en pratique certaines techniques spécifiques de communication orale.

Des travaux se sont centrés sur la fonction de contrôleur de gestion. Lambert & Sponem (2009) étudient la place et le rôle de cette fonction dans l'organisation et mettent en évidence quatre idéaux types : les fonctions de contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire et omnipotence. Pour sa part, Bollecker (2011) se focalise sur la socialisation des contrôleurs de gestion et identifie trois profils différents : les légitimés, les marginalisés et les intégrés. Ces typologies se centrent sur la fonction du contrôleur de gestion et pas sur leur profil d'activités.

En 1999, Besson réalise une analyse (reprise en 2016) du profil d'activités d'environ cinquante contrôleurs de gestion du groupe Autoroutes du Sud de la France (ASF) exerçant dans un environnement relativement stable et peu concurrentiel. Il identifie douze activités qu'il regroupe en quatre volets : participer au *reporting*, participer à la planification, participer au pilotage et gérer le système d'information de gestion (Besson, 2016). De nombreuses entreprises ont adopté des systèmes ERP (*Enterprise Resource Planning*) afin de centraliser l'ensemble de leurs activités dans un seul et unique système d'information. Mawadia et al. (2016), à travers une étude portant sur l'évolution du profil d'activités des contrôleurs de gestion après la mise en place d'un ERP, montrent que l'ERP ne contribuerait à faire évoluer le métier de contrôleur de gestion vers une fonction de « partenaire » (Lambert & Sponem, 2009) ou de partenaire influent « intégré » (Bollecker, 2011) qu'à une double conditions : existence d'outils de Business Intelligence (BI) et volonté de la direction.

Comme le soulignent Lambert & Sponem (2009), le modèle « business partner » fascine, mais il est peu présent dans les entreprises. Les facteurs explicatifs à la faible prégnance du modèle « business partner » sont entre autres : un défaut d'outils de BI, une absence de volonté de la direction, et paradoxalement, un rôle de contrôleur de gestion évoluant avec les ERP vers les activités de maintenance du système d'information de gestion, au risque de négliger le rôle de partenaire auprès des opérationnels (Mawadia et al., 2016). Ces résultats nous conduisent à vérifier les hypothèses suivantes :

- H.3.a. : L'utilisation des informations reçues du contrôle de gestion par les managers influencerait positivement et significativement l'efficacité du système de contrôle interne.
- H.3.b. : La transmission des informations possédées par les managers influencerait positivement l'efficacité du système de contrôle interne.

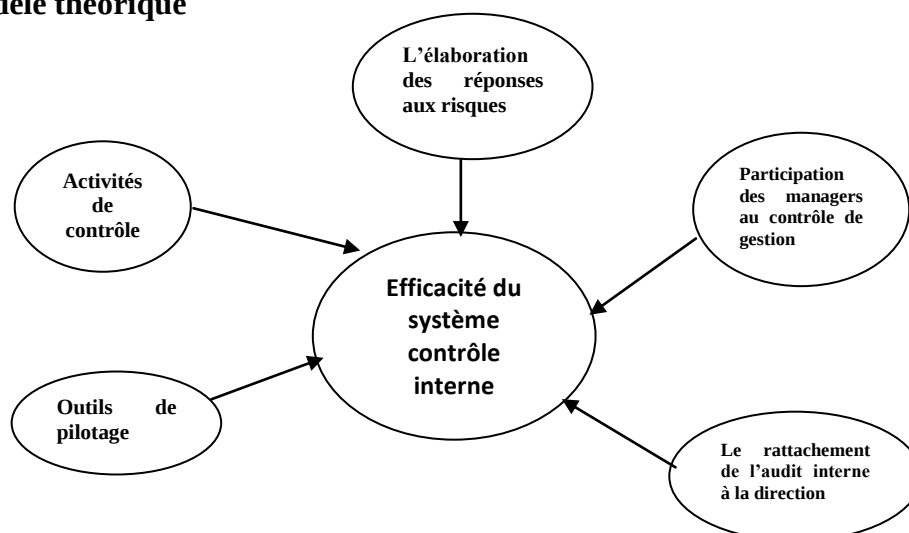
2. Modèle proposé à travers les variables retenues

Dans notre modèle (synthétisé dans la figure1), la variable à expliquer ou variable dépendante est « Efficacité du système de contrôle interne » ; elle va être expliquée par « L'élaboration des réponses aux risques », « Les activités de contrôle », « L'existence des dispositifs de pilotage », « Le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction », « La participation des managers au processus de contrôle de gestion ». Ces variables explicatives sont considérées comme des facteurs qui auraient exercé un effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle interne. Il s'agit des critères d'efficacité dudit système. Les trois premiers

constituent les éléments du dispositif du management des risques selon le référentiel COSO, tandis que les derniers critères ont été étudiés dans la littérature.

La figure1 suivant présente le modèle théorique complet qui est testé dans cette recherche.

Figure1 : Modèle théorique



Source : Conçu par nous-mêmes

3. Méthodologie de la recherche

Afin de tester les hypothèses, nous avons retenu une approche quantitative utilisant des données collectées par questionnaire. Les variables de cette étude étant basées sur des perceptions, cette méthode semble la plus appropriée pour recueillir ce type d'information de façon anonyme (Hartmann & Slapničar, 2009). Nos questionnaires sont passés auprès de décideurs (responsables d'activité ou de services positionnés à des niveaux divers dans l'entreprise), appartenant à des entreprises différentes.

Par ailleurs, la population de cette étude est représentée par l'ensemble des entreprises publiques dont la liste est obtenue au niveau de la Direction de la Gestion et du Contrôle du Portefeuille de l'Etat (DGCPE). L'effectif de cette population est de deux-cent-un (201) entreprises publiques dont vingt-trois (23) entreprises publiques à caractère administratif (sociétés d'Etat) et cent-soixante-dix-huit (178) entreprises publiques à caractères industriel et commercial (offices). Les sociétés d'économie mixte ne sont pas retenues dans notre population parce qu'il s'agit des sociétés dont les capitaux sont constitués des capitaux privés nationaux ou des capitaux étrangers privés ou publics. Or les entreprises de notre recherche sont précisément des entreprises publiques nationales. Il s'agit d'une population incluant des entreprises de différents secteurs afin d'améliorer la validité externe de nos résultats.

L'échantillon est formé par 178 entreprises publiques béninoises non financières, réparti sur différents secteurs d'activités. Il s'agit d'un échantillon de convenance. Cent- soixante- dix- huit (178) questionnaires ont été envoyés, 105 nous ont été renvoyés remplis (59 %). En fait, nous n'avons pas été en contact direct avec ces entreprises. Nous avons jugé plus opportun et plus objectif d'associer l'Auditeur Général d'Etat dans la collecte des données auprès des entreprises. A cet effet, nous sommes dans une position de neutralité et par conséquent d'indépendance vis-à-vis de nos objets de recherche. Cette objectivité gardée sur le processus de recueil de données respecte un pilier essentiel de la science moderne. Par conséquent, nous pouvons être à l'abri de critiques et fraude scientifique liées à l'invention et à la manipulation des données.

Pour répondre donc à notre objectif de recherche, nous proposons d'estimer l'équation de régression liées aux variables explicatives d'efficacité du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises à l'aide du logiciel SPSS.

4. Analyse de résultats empiriques et discussions

4.1. Test de l'effet de l'élaboration de la réponse aux risques sur l'efficacité du système de contrôle interne (H.1.a.)

Les résultats statistiques liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative « ERR = L'élaboration de la réponse aux risques » sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau 1: Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité lié à la variable dépendante : Les réponses aux risques sont élaborées.

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-0,015	0,112		-0,130	0,897
Les risques et leurs incidences potentielles sont évalués	0,841	0,055	0,811	15,353	0,000
Le recensement des évènements potentiels susceptibles d'avoir un impact sur les objectifs de la société est réalisé de manière exhaustive et l'univers des risques est régulièrement mis à jour	0,163	0,054	0,160	3,027	0,003

a. Variable dépendante : Les réponses aux risques sont élaborées

Source : Données de l'enquête

L'analyse des résultats statistiques issus du tableau 1 ci-dessus se présente comme il suit après.

La variable « Les risques et leurs incidences potentielles sont évalués » a un effet positif et significatif sur la variable la variable à expliquer : « Les réponses aux risques sont élaborées ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,811, le t de Student est de 15,353 et sa significativité est inférieure à 0,001. Le coefficient standardisé Bêta est le plus haut coefficient, cela montre que cette variable est celle qui contribue le plus à la variable à expliquer, à savoir « Les réponses aux risques sont élaborées ». En conséquence, il y a un lien positif entre cette variable à expliquer et la variable explicative.

La variable « Le recensement des événements potentiels susceptibles d'avoir un impact sur les objectifs de la société est réalisé de manière exhaustive et l'univers des risques est régulièrement mis à jour » a un effet faible positif sur la variable la variable à expliquer. Le coefficient standardisé Bêta est de 0,160, le t de Student est de 3,027 et sa significativité est inférieure à 1 %. Cela montre que cette variable explicative a un effet positif sur la variable à expliquer. Toutefois, elle contribue dans une proportion faible à cette dernière.

Nos résultats montrent que les deux variables explicatives ont des effets positifs ($t = + 15,353$, et $+3,027$) sur la variable à expliquer. Toutefois, ces effets sont partiellement significatifs. En effet, l'une de ces variables explicatives a un effet faible ($Bêta < | 0,29 |$) tandis que l'autre a un effet fort ou significatif ($Bêta > | 0,50 |$) sur la variable à expliquer. Cela indique que la variable explicative ayant un effet faible sur cette dernière, l'un des éléments constitutifs d'efficacité du système de contrôle interne selon COSO n'est pas pertinente pour la variable à expliquer dans le contexte béninois.

Les indicateurs de mesure : « L'évaluation des risques potentielles et leurs incidences » est une force tandis que « le recensement des événements potentiels et l'univers des risques est régulièrement à jour » est une faiblesse. On peut donc conclure que H.1.a est validée partiellement. Par conséquent, cette défaillance liée à l'élaboration des réponses aux risques montre qu'il s'agit d'un facteur d'inefficacité du système de contrôle interne dans le contexte béninois.

4.2. Test de l'effet des activités des activités de contrôle sur l'efficacité du système de contrôle interne (H.1.b.)

Les résultats statistiques liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative « Activités de contrôle : AC » sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 2 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable dépendante : Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation).

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,224	0,234		0,958	0,340
1 Les activités de contrôle sont mises en œuvre dans chaque processus de l'organisation	0,451	0,089	0,412	5,066	0,000
Les activités de contrôle sont supervisées par des fonctions de surveillance	0,365	0,086	0,369	4,224	0,000
L'évaluation des activités de contrôle fait l'objet d'une revue indépendante	0,130	0,082	0,137	1,582	0,117

a. Variable dépendante : Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation)

Source : Données de l'enquête

L'analyse des résultats statistiques du tableau 2 supra se présente comme ci-après :

- La variable « Les activités de contrôle sont mises en œuvre dans chaque processus de l'organisation » a un effet moyen positif sur la variable à expliquer : « Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation) ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,412, le coefficient t de Student est de 5,066 et sa significativité est inférieure à 1%. Le coefficient standardisé Bêta est le plus haut coefficient, cela montre que cette variable est celle qui contribue le plus à la variable à expliquer, à savoir : « Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation) ». Il y a une dépendance de cette variable à expliquer sur la variable explicative.
- La variable « Les activités de contrôle sont supervisées par des fonctions de surveillance » a un effet moyen positif sur la variable à expliquer : « Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation) ». Le coefficient de Bêta est de 0,369, le t de Student est de 4,224 et sa significativité est inférieure à 1%. Il y a une dépendance de cette variable à expliquer sur la variable explicative.

Plus les activités de contrôle sont mises en œuvre dans chaque processus de l'organisation par les conseils d'administration, les dirigeants et le personnel (Bêta = 0,412, t = +5,066 et sig. inférieure à 1 %) d'une part, et plus elles sont supervisées par les fonctions de surveillance (Bêta = 0,369, t = +4,224 et sig. inférieure à 1 %) d'autre part, plus elles font l'objet d'une évaluation. Plus ces activités de contrôle sont évaluées, plus elles ont des effets positifs et significatifs sur l'efficacité du contrôle interne. Nos résultats montrent que l'effet de chacune des variables explicatives sur la variable à expliquer étant moyen ($|0,30| < \text{Bêta} < |0,49|$),

d'une part, et positif ($t = +5,066, +4,224$) d'autre part, cela montre que les activités de contrôle sont peu développées dans les entreprises publiques béninoises. On peut donc conclure que H.1.b est validée partiellement. Par conséquent, les dysfonctionnements liés aux activités de contrôle expliquent qu'elles constituent un facteur d'inefficacité du système de contrôle interne dans le contexte béninois.

4.3. Test de l'effet de l'existence des dispositifs de pilotage sur l'efficacité du système de contrôle interne (H.1.c.)

Les résultats statistiques liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative « L'existence des dispositifs de pilotage : EDP » sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 3: Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable dépendante : Il existe un dispositif permettant de déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-0,217	0,099		-2,183	0,031
Il existe un dispositif permettant de détecter en dernière ressort, toutes anomalies ou faiblesses dans l'une des composantes de contrôle ou dans le système de contrôle global	0,228	0,068	0,228	3,347	0,001
Il existe un dispositif permettant d'identifier les changements qui ont eu lieu ou qui devraient avoir lieu dans l'environnement, la conception ou le fonctionnement du système de contrôle interne	0,304	0,084	0,299	3,616	0,000
Il existe un dispositif permettant de recenser les améliorations possibles ou nécessaires pour augmenter ou protéger le degré d'efficacité du système	0,197	0,077	0,198	2,571	0,012
Il existe un dispositif permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes	0,277	0,066	0,281	4,223	0,000

a. Variable dépendante : Il existe un dispositif permettant de déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation.

SOURCE : Données de l'enquête

L'analyse des résultats statistiques du tableau 3 ci-dessus se présente comme il suit :

- La variable « Il existe un dispositif permettant d'identifier les changements qui ont eu lieu ou qui devraient avoir lieu dans l'environnement, la conception ou le fonctionnement du système de contrôle interne » a un effet faible positif sur la variable à expliquer : « Il existe un

dispositif permettant de déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,299, le t de Student est de 3,616 et sa significativité est inférieure à 1 %. Le coefficient standardisé Bêta est le plus haut coefficient, cela montre que cette variable est celle qui contribue le plus à la variable à expliquer. Il y a une dépendance de cette variable à expliquer sur la variable explicative.

- La variable « Il existe un dispositif permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes » a un effet faible positif sur la variable à expliquer : « Il existe un dispositif permettant de déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,281, le t de Student est de 4,223 et sa significativité est inférieure à 1 %. Il y a une dépendance de cette variable à expliquer sur la variable explicative.

- La variable « Il existe un dispositif permettant de détecter en dernière ressort, toutes anomalies ou faiblesses dans l'une des composantes de contrôle ou dans le système de contrôle global » a un effet faible positif sur la variable à expliquer : « Il existe un dispositif permettant de déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation ». Le coefficient Bêta est de 0,228, le t de Student est de 3,347 et sa significativité est inférieure à 1 %. Il y a une dépendance de cette variable à expliquer sur la variable explicative.

- La variable « Il existe un dispositif permettant de recenser les améliorations possibles ou nécessaires pour augmenter ou protéger le degré d'efficacité du système » a un effet faible positif sur la variable à expliquer : « Il existe un dispositif permettant de déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation ». Le coefficient Bêta est de 0,198, le t de Student est de 2,571 et sa significativité est inférieure à 5 %. Il y a une dépendance de cette variable à expliquer sur la variable explicative.

Nous en déduisons que ces dispositifs ont des effets faibles sur l'efficacité du système de contrôle interne. Cela montre que l'existence des outils de pilotage constitue une faiblesse du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises. On peut donc conclure que H.1.c est rejetée. Par conséquent, les dysfonctionnements liés à l'existence des outils de

pilotage montrent qu'il s'agit d'un facteur d'inefficacité du système de contrôle interne dans le contexte béninois.

4.4. Test de l'effet du rattachement de la fonction d'audit interne à la direction de l'entreprise sur l'efficacité du système de contrôle interne par la revue indépendante (H.2.)

Les résultats statistiques du tableau 2 montrent que le coefficient standardisé Bêta est de 0,137, le t de Student est de 1,582 et sa significativité supérieure à 5 %. La variable « L'évaluation des activités de contrôle fait l'objet d'une revue indépendante » ne présente aucun effet sur la variable à expliquer et qu'elle ne contribue en rien à cette dernière.

4.5. Test de l'effet de la participation des managers au processus de contrôle de gestion sur l'efficacité du système de contrôle interne

Les résultats statistiques liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative « pmpcg = La participation des managers au processus de contrôle de gestion » sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 4: Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable dépendante : Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,108	,058		1,870	0,064
Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour prendre vos principales décisions	-0,028	0,070	-0,028	-0,401	0,690
Vous vous servez des informations issues du contrôle de gestion pour argumenter vos principales décisions face aux partenaires que vous devez convaincre « supérieur hiérarchique, collaborateurs, etc.)	0,697	0,094	0,692	7,454	0,000
Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour faire régulièrement le point sur la situation de votre centre de responsabilité	-0,248	0,089	-0,246	-2,773	0,007
1 Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour détecter des problèmes à gérer	0,657	0,050	0,655	13,189	0,000
Même dans des situations sensibles, vous fournissez les informations de qualité que vous détenez lorsque la fonction « contrôle de gestion » vous en fait la demande	-0,404	0,068	-0,391	-5,978	0,000
Même dans une situation délicate, vous comprenez généralement les contraintes rendues explicites par la fonction « contrôle de gestion »	0,153	0,062	0,152	2,455	0,016
Lorsque le besoin se fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction « contrôle de gestion » réalise	0,165	0,045	0,166	3,653	0,000

a. Variable dépendante : Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs

Source : *Données de l'enquête*

L'analyse des résultats statistiques du tableau 4 se présente comme il suit :

- La variable « Vous vous servez des informations issues du contrôle de gestion pour argumenter vos principales décisions face aux partenaires que vous devez convaincre (« supérieur hiérarchique, collaborateurs, etc.) » a un effet positif et significatif sur la variable à expliquer : « Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,692, le t de Student est de 7,454 et sa significativité est inférieure à 1 %. Le coefficient standardisé Bêta est le plus haut coefficient, cela montre que cette variable est celle qui contribue le plus à la variable à expliquer. Nous pouvons donc conclure que l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion par les entreprises publiques béninoises pour argumenter les principales décisions face aux partenaires (« supérieur hiérarchique, collaborateurs, etc.) qu'elles doivent convaincre a un effet positif et significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion en particulier, et en général et sur leur système de contrôle interne.
- La variable « Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour détecter des problèmes à gérer » a un effet positif et significatif sur la variable à expliquer : « Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,655, le t de Student est de 13,189 et sa significativité est inférieure à 1 %. En conclusion : les informations reçues des contrôleurs de gestion sont utilisées pour détecter des problèmes à gérer ont un effet positif et significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion en particulier, et en général et sur leur système de contrôle interne.
- La variable « Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour faire régulièrement le point sur la situation de votre centre de responsabilité » et la variable à expliquer : « Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs ». La valeur absolue du coefficient Bêta standardisé est de 0,246, le t de Student est de - 2,773 et sa significativité est inférieure à 1 %. Nous pouvons donc conclure que l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion par les entreprises publiques béninoises pour faire régulièrement le point sur la situation de leur centre de responsabilité n'a aucun effet

significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion en particulier, et en général et sur leur système de contrôle interne.

- La variable « Lorsque le besoin se fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction de contrôle de gestion réalise » et la variable à expliquer : « Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs » : le coefficient standardisé Bêta est de 0,166, le t de Student est de 3,653 et sa significativité est inférieure à 1 %. En conclusion : la participation active des entreprises publiques béninoises aux analyses de gestion que la fonction de contrôle de gestion réalise n'a aucun effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion en particulier, et en général et sur leur système de contrôle interne.

- La variable « Même dans des situations sensibles, vous fournissez les informations de qualité que vous détenez lorsque la fonction « contrôle de gestion » vous en fait la demande » et la variable à expliquer : « Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs » : la valeur du coefficient standardisé Bêta est de 0,391, le t de Student est de - 5,978 avec une significativité inférieure à 1 %. Nous pouvons donc conclure que la transmission des informations de qualité que les entreprises publiques béninoises détiennent lorsque les contrôleurs de gestion leur en fait la demande n'a aucun effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion en particulier, et en général et sur leur système de contrôle interne.

- En considérant les résultats du tableau 4, les variables explicatives (items) que sont : « Les informations reçues des contrôleurs de gestion sont utilisées par les entreprises publiques béninoises pour prendre de prendre leurs décisions principales » et « Même en situation délicate, les entreprises publiques béninoises comprennent généralement les contraintes rendues explicites par les contrôleurs de gestion » n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion en particulier, et en général et sur leur système de contrôle interne, comme précédemment.

Les deux sous-hypothèses H.3.a et H.3.b étant validées partiellement, nous pouvons donc déduire que H.3. est validée partiellement. Pourtant, nos résultats montrent que globalement la valeur de Bêta est inférieure à $|0,50|$. Cela indique que les variables explicatives ont respectivement des effets faible ou moyen sur la transmission des informations possédées par les managers. Par conséquent, ces variables explicatives qui constituent des variables d'efficacité pour la variable à expliquer selon la littérature ne sont pas pertinentes pour les entreprises publiques béninoises.

Les coefficients liés aux indicateurs de mesure permettent de pouvoir comparer leurs contributions dans les variables explicatives indépendamment de leur étendue. Globalement, ces coefficients sont faibles par rapport à la valeur absolue de 0,29, ou compris entre valeur absolue de 0,30 et 0,49. Cela indique que les variables explicatives du référentiel COSO et la littérature ne sont pas pertinentes au regard des objectifs de cette étude dans le contexte béninois.

Conclusion, implications, limites et perspectives de recherche future

Le référentiel COSO (1992, 1995, 2013) et la littérature ont mis en évidence les éléments susceptibles d'influencer l'efficacité du système de contrôle interne. Parmi ces éléments on peut citer entre autres, l'environnement de contrôle interne, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage, les fonctions d'audit interne et de contrôle de gestion. L'analyse de ces éléments dans le contexte béninois nous permet d'identifier les déterminants de l'efficacité du système de contrôle interne. Au nombre de ceux-ci nous en avons identifiés deux types.

Premièrement, l'élaboration des réponses aux risques, les activités de contrôle et les outils de pilotage, sont les constituants du dispositif de management des risques. Les résultats de notre étude montrent que ces éléments, considérés selon COSO comme des critères d'efficacité, sont peu développés dans les entreprises publiques. Par conséquent, ils ne sont pas des constituants pertinents du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises. Les entreprises publiques béninoises doivent se doter des dispositifs de gestion des risques que sont entre autres, l'élaboration des réponses aux risques et les outils de pilotage et les rendre fonctionnels. Toutefois, les activités de contrôle doivent être renforcées en vue de rendre le dispositif plus efficace.

Deuxièmement, l'évaluation des activités de contrôle par les auditeurs internes, l'utilisation des informations reçues du contrôle de gestion par les managers et la transmission des informations possédées par les managers, sont considérés comme des critères d'efficacité pour la littérature. Toutefois, nos résultats statistiques montrent que ces composantes ne fonctionnent pas de façon satisfaisante au regard des objectifs de la recherche dans le cas des entreprises publiques béninoises. Elles ne sont pas également des constituants pertinents du système de contrôle interne dans le contexte béninois. Le rattachement de la fonction d'audit à la direction de l'entreprise favorise l'asymétrie d'information et rend le système de contrôle interne inefficace. Par conséquent, au lieu de la rattacher à la direction, les entreprises

publiques béninoises doivent d'abord se doter d'un code de gouvernance qui exige son rattachement au comité d'audit interne ou à la cour des comptes s'il en existe ou tout autre organe supérieur. Une évaluation périodique et continue des fonctions « Audit interne » et « Contrôle de gestion » doit se faire pour s'assurer de leur bon fonctionnement.

En conséquence, la portée managériale de cette recherche est intéressante puisque les résultats de l'étude menée sont directement actionnables par les responsables d'entreprises : ils fournissent des éléments de réponse aux managers pour mettre en œuvre ou optimiser la conduite du système de contrôle interne, et par extension, les guider vers de bonnes pratiques managériales.

Cette étude présente néanmoins des limites que des recherches ultérieures pourraient réduire. Premièrement, les questionnaires ont été déposés auprès des dirigeants d'entreprises qui, pour la plus part sont nommés politiquement. De ce fait, ils ne sont pas toujours considérés comme l'homme qu'il faut à la place qu'il faut. Par conséquent, ils n'ont pas souvent la qualification requise. On a opté pour ce mode de distribution du questionnaire pour se faciliter le recueil des données, puisque ceux-ci sont mieux placés pour instruire leurs collaborateurs afin de nous renseigner le questionnaire de l'étude.

Cette procédure nous a permis d'obtenir un taux de réponse acceptable (59%) et de constituer un échantillon large et varié, ce qui était important compte tenu de l'objectif de généralisation visé par cette étude. Aussi, en dépit d'une enquête exploratoire (pré-test) effectuée en amont sur le terrain afin de clarifier les points d'ombre du questionnaire, la question d'un éventuel biais des réponses engendré par ce mode de collecte des données reste toutefois posée, car nous n'avons pas sélectionné les fournisseurs des réponses aux questionnaires d'une part et que les managers pourraient remplir les questionnaires à leur convenance sans tenir compte de la réalité, d'autre part.

Deuxièmement, comme toute étude par questionnaire, les variables sont mesurées par des perceptions. L'utilisation des perceptions est sans doute cohérente, voire pertinente lorsqu'il s'agit de mesurer des attitudes telles que l'élaboration des réponses aux risques, la participation des managers au processus de contrôle. En revanche, des mesures plus objectives pourraient être utilisées pour les éléments du management des risques et la participation des managers au contrôle.

Troisièmement, d'autres variables pourraient être introduites dans l'étude en dehors de celles utilisées. A cet effet, le modèle est manifestement à enrichir par d'autres variables explicatives de l'efficacité du système de contrôle interne. Ces variables pourraient

notamment être inspirées des critères d'efficacité du système de contrôle interne selon le référentiel COSO comme l'environnement de contrôle et d'autres variables étudiées dans la littérature telles que, de la qualité du personnel (compétence, intégrité, motivation), les variables d'ordre structurel telles que la taille des organisations, la nature de l'activité, l'incertitude attachée à l'environnement et la technologie. A celles-ci s'ajoutent les variables quantitatives potentielles (Objectifs de profits, de croissance, etc.). Ces variables n'ont pas été étudiées dans la présente étude parce qu'elles ne sont ni abordées spécifiquement par la plupart des études les plus récentes, à notre connaissance. Il est également intéressant d'intégrer ces éléments pour rendre plus perceptible la qualité de fonctionnement du système de contrôle interne.

Malgré ces limites, nous pensons que cette étude permet d'identifier les forces et les faiblesses du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises.

En termes de recherches futures, notre travail mérite d'être approfondi. Cette étude ouvre des brèches dans lesquelles des recherches ultérieures pourront être menées. Certaines retiennent donc notre attention. La voie de recherche est de porter une étude profonde sur d'autres variables d'efficacité du système de contrôle interne : l'environnement de contrôle, la qualité du personnel (compétence, intégrité, motivation), les variables d'ordre structurel telles que la taille des organisations, la nature de l'activité, l'incertitude attachée à l'environnement et la technologie. A celles-ci s'ajoutent les variables quantitatives potentielles (objectifs de profit, de croissance, etc.).

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Ammar, S. H. E. (2016). Indépendance de l'Auditeur Interne : Un Construit Social ou un Mythe ? *Revue de Management et de Stratégie*, 2(2), 30- 47.
- Ben Arab, S. D., & Mardessi, S. M. (2015). Le Management des risques dans les entreprises Tunisiennes Un état des lieux après la révolution. *La Revue Gestion et Organisation*, 7, 106–115.
- Besson, P. (2016). Les ERP à l'épreuve de l'organisation. *Systèmes d'information management*, Volume 21(2), 17- 47.
- Bollecker, M. (2011). La socialisation des contrôleurs de gestion : Une illusion ? *Gestion 2000*, Volume 28(5), 101–121.
- Bonache, A. B., Maurice, J., & Moris, K. (2012). Participation budgétaire et performance managériale : Lien non significatif et contingences. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 18(2), 125- 184.
- Brownell, P. (1982). A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review*, 57(4), 766-777. JSTOR.
- Cappelletti, L. (2006). *Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ?*
- Causse, G., & Ebondo Wa Mandzila, E. (2009). L'audit de l'audit : Un état des lieux des pratiques françaises, africaines et canadiennes. *Archives ouvertes, Strasbourg, France*, 1- 33.

- Chong, V. K., & Chong, K. M. (2002). Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65-86.
- Chong, V. K., & Johnson, D. M. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, 37(1), 3- 19.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200- 220.
- Derfuss, K. (2009). The Relationship of Budgetary Participation and Reliance on Accounting Performance Measures with Individual-Level Consequent Variables: A Meta-Analysis. *European Accounting Review*, 18(2), 203- 239.
- Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions Contemporary. *Accounting Research - Wiley Online Library*, 27(2), 346- 346.
- Dunbar, R. L. M. (1971). Budgeting for Control. *Administrative Science Quarterly*, 16(1), 88- 96. JSTOR.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 11, 121.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2009). *La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale*. CD ROM.
- Hartmann, F., & Slapničar, S. (2009). How formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6), 722- 737.
- Hassid, O. (2008). *La gestion des risques* (2^{ème} Edition). Dunod.
- Hofstede, G. H. (2012). *The Game of Budget Control*. Routledge.
- Karfoul, H., & Lamarque, É. (2009). Gouvernance des banques et maîtrise des risques. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise*, n° 5, 24.
- Karfoul, H., & Lamarque, É. (2011). Proposition d'une mesure de l'efficacité du système de contrôle interne d'un établissement bancaire. *Management Avenir*, n° 48(8), 362- 381.
- Klein, H. J., Molloy, J. C., & Brinsfield, C. T. (2012). Reconceptualizing Workplace Commitment to Redress a Stretched Construct: Revisiting Assumptions and Removing Confounds. *Academy of Management Review*, 37(1), 130- 151.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: Proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 15(2), 113- 144.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2014a). Impliquer les managers à atteindre leurs objectifs: Participation, feedback et confiance. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 20(3), 43- 71.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2014b). L'effet du contrôle par les résultats sur l'engagement organisationnel affectif: Le rôle médiateur de la justice procédurale perçue. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 20(1), 13- 42.
- Le Ray, J. (2015). *De la gestion des risques au management des risques Pourquoi? Comment?* (AFNOR). AFNOR.
- Maiga, A. S. (2005). Antecedents and Consequences of Budget Participation. In M. J. Epstein & J. Y. Lee (Éds.), *Advances in Management Accounting* (Vol. 14, p. 211- 231). Emerald Group Publishing Limited.
- Maiga, A. S., & Jacobs, F. (2007). Budget participation & its influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(1), 39- 58.

- Mandzila, E. E. W., & Zéghal, D. (2009). Management des risques de l'entreprise : Ne prenez pas le risque de ne pas le faire ! *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 237-238(3), 5- 14.
- Margossian, N. (2006). *Risques professionnels—Caractéristiques • Réglementation Prévention* (2ème). DUNOD - L'usine nouvelle.
- Mawadia, A., Chapellier, P., & Eggrickx, A. (2016). ERP et profil d'activités du contrôleur de gestion : Une évolution par paliers ? *Management Avenir*, N° 87(5), 125- 149.
- Mbark, O., & Ouhadi, S. (2019). Le contrôle interne face à l'émergence de nouvelles formes des risques : Cas de la fraude. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 1(Numéro 3), 805- 819.
- Pigé, B. (2017). *Audit et contrôle interne*. Éditions EMS, management & société.
- Piot, C., & Kermiche, L. (2009). A quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique. *Comptabilité—contrôle—audit, Numéro thématique*, 60.
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, 45(2), 259- 268. JSTOR. <https://www.jstor.org/stable/244377>
- Sholihin, M., Pike, R., Mangena, M., & Li, J. (2011). Goal-setting participation and goal commitment : Examining the mediating roles of procedural fairness and interpersonal trust in a UK financial services organisation. *The British Accounting Review*, 43(2), 135- 146.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity : Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25, 328- 360.
- Villepelet, S. (2013, juillet). Le COSO 2013 : Une mise à jour du référentiel d'origine pour mieux maîtriser les évolutions. *IFACI - Audit & Contrôle internes, Le nouveau COSO ... et ses 17 principes fondateurs pour un contrôle interne efficient*(215), 22- 24.
- Wentzel, K. (2002). The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 247- 271.
- Wright, M. K., & Capps III, C. J. (2012). "Auditor independence and internal information systems audit quality. *Business Studies Journal*, 4(2), 63- 84.
- Zarrouk, N. (2010, avril 12). *L'Ethique, la Transparence, la Responsabilisation, le Professionnalisme et l'Intégrité dans le Service Public*. 40.