



## Mesure des critères d'efficacité du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises : critère dominant ?

### Measuring the efficiency criteria of the internal control system of Beninese public enterprises: dominant criterion?

**André HOUNDJO**

Docteur en Sciences de Gestion

Membre du Laboratoire « Finance, Organisation, Comptabilité, Contrôle et Stratégie »

(FOCS)/ Université Cheikh Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)

Université Nationale du Bénin (UNB)

E-mail : [Andrehoundjo1965@gmail.com](mailto:Andrehoundjo1965@gmail.com) ou [hazacharie@yahoo.fr](mailto:hazacharie@yahoo.fr)

**MASSIMANGO Tuna Hussein**

Enseignant-Chercheur en sciences de gestion

Institut Supérieur de Commerce Uvira & Bukavu (RD Congo)

E-mail : [massituh@gmail.com](mailto:massituh@gmail.com) ou [massitu1@hotmail.com](mailto:massitu1@hotmail.com)

**Mohamed El Bachir WADE**

Professeur Titulaire des Universités en Sciences de Gestion

Membre du Laboratoire « Finance, Organisation, Comptabilité, Contrôle et Stratégie »

(FOCS)/ Université Cheikh Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)

Université Cheikh Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)

E-mail : [elbachir@refer.sn](mailto:elbachir@refer.sn)

**Date de soumission** : 05/0/2020

**Date d'acceptation** : 15/06/2020

**Pour citer cet article** :

WADE E. B, MASSIMANGO T. H. & HOUNDJO A., (2020) « Mesure des critères d'efficacité du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises : critère dominant ? » Revue Internationale du chercheur «Volume 1 : Numéro 2» pp : 877 - 899

**Digital Object Identifier** : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3926905>



## Résumé

L'objectif général de ce travail de recherche est d'identifier le critère d'efficacité le plus dominant aussi bien pour les praticiens que pour les chercheurs. 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. Les résultats montrent que dans la pratique, le critère le plus dominant est le pilotage de contrôle interne, dont la force du pouvoir explicatif est de 0,918 ( $R^2 = 0,918$ ). Par contre, dans l'approche théorique, c'est plutôt, d'une part, la participation des managers au processus de contrôle à travers l'utilisation des informations reçues, et d'autre part, à travers la transmission et l'interprétation de celles-ci. Cette variable participe à l'efficacité du contrôle interne pour un score de 99,9 % ( $R^2 = 0,999$ ). Ce résultat est assez remarquable du fait de son pouvoir explicatif affiché. Ainsi, il conforte notre conclusion selon laquelle le contrôle interne au sein des organisations est un processus qui nécessite et mobilise la participation de tous les membres à tous les niveaux.

**Mots-clés : Mesure ; Critère d'efficacité ; Contrôle interne ; Entreprise publique ; Critère dominant.**

## Abstract

The general objective of this research is to identify the most dominant efficacy criterion for both practitioners and researchers. This analysis, based on both theoretical studies and empirical investigations, involved a sample of one hundred and five (105) public enterprises in the non-financial sector. The results show that in practice, the most dominant criterion is the control of internal control, whose power of explanatory power is 0.918 ( $R^2 = 0.918$ ). On the other hand, in the theoretical approach, it is rather, on the one hand, the participation of managers in the control process through the use of the information received, and on the other hand, through the transmission and interpretation of these. This variable contributes to the effectiveness of internal control for a score of 99.9% ( $R^2 = 0.999$ ). This result is quite remarkable because of its explanatory power displayed. Thus, it supports our conclusion that internal control within organizations is a process that requires and mobilizes the participation of all members at all levels.

**Key-words:** Measuring; Efficacy Criterion; Internal Control; Public Enterprise; Dominant Criterion.



## Introduction

Avec les effets de la mondialisation ou de la globalisation, les entreprises opèrent dans un environnement économique 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). Les référentiels COSO<sup>1</sup> (1992, 1995, 2013) - tant dans leur esprit que dans leur économie - ont démontré que l'organisation dont le système de contrôle interne est effectif et effectivement implémenté, il constitue un des plus grands facteurs d'efficacité pour la réalisation des objectifs de cette organisation.

Toujours selon le COSO, le contrôle interne est représenté comme une mise en synergie de cinq composantes que sont : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, ainsi que le pilotage. A cet effet, il définit ce dispositif, décrit ses composantes et fournit le cadre dans lequel les systèmes de contrôle peuvent être évalués.

Selon les chercheurs à l'instar de (Renard, 2010), ce système dépend des outils, des dispositifs et des méthodes des fonctions de contrôle de gestion et audit interne. Le bon fonctionnement de ces éléments contribue à l'efficacité du dispositif de contrôle interne aussi bien pour les praticiens (auditeurs, contrôleurs de gestion, managers...) que pour les chercheurs (académiciens, enseignants...) et une fois bien suivis et appliqués, ils constituent les critères d'efficacité. Dès lors, il devient plus qu'intéressant de comparer ces critères d'efficacité du système de contrôle interne en vue d'en épinglez les plus importants. Ainsi, notre travail se différencie des autres recherches sur plusieurs plans.

La première contribution de cet article serait de mesurer les contributions des composantes du contrôle interne dans l'efficacité, en vue d'identifier la plus dominante parmi celles indiquées, par le référentiel COSO et par la littérature consacrée. En effet, la mesure de l'efficacité du système de contrôle interne s'insère dans une analyse plus vaste visant à faire le lien de causalité et d'importance relative entre différentes caractéristiques des organisations et leur efficacité dans la gestion des risques opérationnels ainsi que les réponses données à ces risques. Abondant dans le même sens que certains chercheurs et auteurs (Hermanson, 2000), (Krishnan, 2005), (Karfoul & Lamarque, 2011), (Kurt et al., 2015), (Pigé, 2017) des travaux

---

<sup>1</sup> COSO : est l'acronyme abrégé de Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission une commission à but non lucratif qui établit en 1992 une définition standard du contrôle interne et crée un cadre pour évaluer son efficacité.



se sont attachés à décrire les composantes d'un système de contrôle interne ou à en expliciter le fonctionnement. Mais rares sont – à notre connaissance - ceux ayant apporté une contribution sur l'évaluation de son efficacité en cherchant à établir une certaine graduation.

Cet article est en quelque sorte donc un prolongement de l'étude de ces chercheurs. Dès lors, il semble pertinent de mesurer ces critères d'efficacité du système de contrôle interne dans le contexte béninois, afin de connaître, celui qui contribue le plus, aussi bien dans la pratique que dans la littérature, puis y attirer désormais l'attention des managers.

En s'intéressant aux contributions des composantes du système de contrôle interne dans l'efficacité de ce dernier, ce travail révèle l'ordre de priorité de celles-ci afin de prendre au sérieux celle qui est la première. Ainsi, la connaissance de ces facteurs permettrait aux managers de reconnaître la composante la plus importante et d'y attacher une grande importance. D'où la deuxième contribution de cette étude.

Cette recherche a pour objet d'identifier les critères d'efficacité dominants du système de contrôle interne aussi bien chez les professionnels que chez les chercheurs. Cet engagement pouvant se traduire par des formes de diffusion d'informations et de stratégies de communication, ainsi la question à se poser est la suivante :

Quel est le facteur d'efficacité le plus dominant, aussi bien que chez les praticiens que chez les chercheurs à travers les mécanismes de contrôle interne dans les entreprises publiques béninoises ?

Cette question va servir de fil conducteur dans le cadre de cette étude, en se focalisant essentiellement sur la qualité de fonctionnement du système de contrôle interne et en épinglant le critère le plus dominant. Pour y parvenir, nous allons étudier tour à tour les critères retenus par COSO (1992, 1995, 2013) ; (IFA, 2010) et ceux de la littérature consacrée dans les champs proches (Cappelletti, 2006; Godener & Fornerino, 2005, 2009).

Hormis l'introduction et la conclusion, le présent article est organisé en quatre parties dont la première présente en même temps la revue de littérature et la formulation des hypothèses de recherche. La deuxième propose une modélisation des variables devant servir de base à l'étude tandis que la troisième traite des aspects méthodologiques. L'analyse des résultats empiriques et la discussion 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 PriceWaterhouse Coopers Landwell, 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 & Zéghal, 2009) et (Ben Arab & 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 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 dispositif de contrôle interne.
- H.1.b. : Les activités de contrôle influenceraient positivement et significativement l'efficacité du dispositif de contrôle interne.
- H.1.c. : L'existence des outils de pilotage aurait un effet significatif sur l'efficacité du dispositif 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. En effet, la notion de participation sous-entend le fait que tout le monde se sent impliqué dans la démarche de fixation des objectifs, d'exécution, de contrôle et partant de l'éventuelle correction des écarts. C'est le processus « bottom-up » qui s'oppose à la vieille méthode « top-down » (Goehrs, 2017).

Toujours selon Langevin & Mendoza, 2014, 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. Certains travaux notamment ceux liés au budget participatif ont abordé la notion d'implication et de participation comme facteurs de réussite de toute entreprise alliant les ressources humaines à tous les niveaux (Abanda & Peyou, 2016) ; (Sambou et al., 2003). En contrôle de gestion, cette question a 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 (Godener & Fornerino, 2005) ; (Conchon, 2013).

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 & Tak-Wing, 2003) ; (Maiga, 2005) & (Chong & Johnson, 2007) .

Ensuite, 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 seront demandés d'atteindre, rendant ces derniers plus réalistes et ce qui lui confèrera un sentiment d'une grande maîtrise sur ces objectifs et partant une grande satisfaction d'avoir été associé et considéré.

Enfin, le dernier élément est l'attitude de l'individu (Maiga, 2005). Participer et contribuer à la fixation de ses objectifs est valorisant pour l'individu indépendamment de son niveau d'action conformément au schéma d'auto-évaluation (IFACI, 2005). Cela lui donne le sentiment que son avis et lui-même sont pris en considération, ce qui renforce son identification et son sentiment d'appartenance totale à l'organisation. L'individu a ainsi davantage à accepter, à internaliser et à s'appropriier les objectifs.

A la lumière de ce qui précède et en rapport toujours à notre question de recherche, nous voudrions formuler la deuxième série d'hypothèses qui se traduit comme ceci :

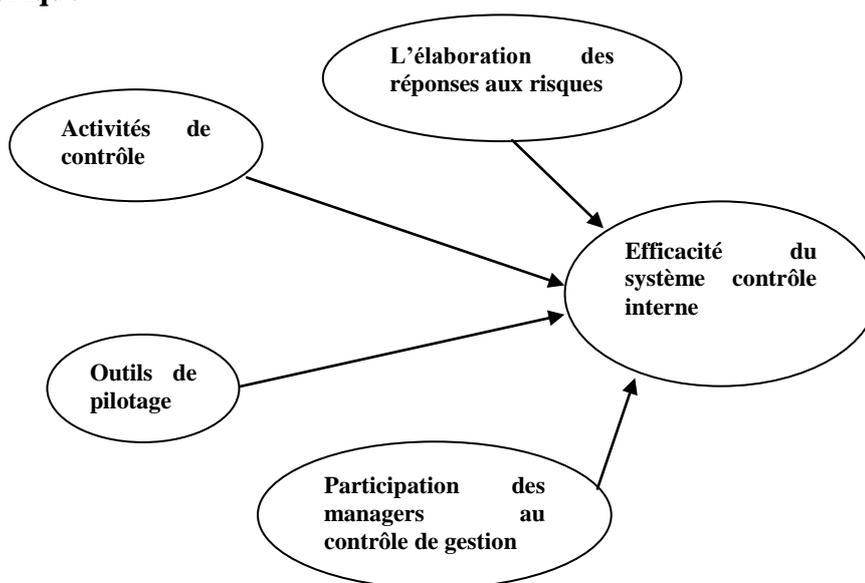
- H.2.a. : L'utilisation des informations reçues du contrôle de gestion par les managers influencerait positivement et significativement l'efficacité du contrôle interne.

- H.2.b. : La transmission des informations possédées par les managers influencerait positivement l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

## 2. Modèle proposé à travers les variables retenues

Dans leur étude sur la modélisation et la définition des paramètres, certains auteurs retiennent, selon les besoins, un certain nombre de variables. (Ait Mouzoun & Elmerouari, 2018). Pour bien étudier notre question de recherche, nous avons retenu de variables tant dépendante (1) et qu'indépendantes (4). C'est ainsi que dans ce modèle (synthétisé dans la figure1), la variable à expliquer ou variable dépendante est « Efficacité du système de contrôle interne » ; elle va être expliquée par quatre variables indépendantes que sont « L'élaboration des réponses aux risques » ; « Les activités de contrôle » ; « L'existence des dispositifs de pilotage » ; « La participation des managers au processus de contrôle de gestion ». Ces variables explicatives sont considérées comme des facteurs qui auraient exercé un effet positif et 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 le quatrième a été étudié par les chercheurs. Schématiquement ce modèle théorique complet qui est testé dans cette recherche se présente comme suit :

**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 & Slapnicar, 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. Résultats empiriques et discussions

##### 4.1. Résultats empiriques

- **Test de l'effet de l'élaboration de la réponse aux risques sur l'efficacité du contrôle interne**

Les tableaux « Récapitulatif des modèles » et « ANOVA », ci-dessous sont constitués de coefficients statistiques nous permettant de qualifier l'équation de régression.

Tableau 1 : Récapitulatif des modèles<sup>b</sup> liés à la variable dépendante : Les réponses aux risques sont élaborées

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	0,939 <sup>a</sup>	0,881	0,879	0,49086	0,881	377,006	2	102	0,000	2,258

a. Valeurs prédites : (constantes), 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, Les risques et leurs incidences potentielles sont évalués.

b. Variable dépendante : Les réponses aux risques sont élaborées

**Source** :Données de l'enquête

Tableau 2 : ANOVA<sup>a</sup> lié à la variable dépendante : Les réponses aux risques sont élaborées

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	181,672	2	90,836	377,006	0,000 <sup>b</sup>
Résidu	24,576	102	0,241		
Total	206,248	104			

a. Variable dépendante : Les réponses aux risques sont élaborées

b. Valeurs prédites : (constantes), 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, Les risques et leurs incidences potentielles sont évalués.

Source : Données de l'enquête

Tel qu'il apparaît au tableau 1, le coefficient de détermination  $R^2$  est de 0,881. La valeur de Fischer est élevée et significative ( $p < 1\%$ ). Cela signifie que les variables explicatives contribuent à raison de 88,10 % de la variation de la variable à expliquer à savoir « Les réponses aux risques sont élaborées ».

- **Test de l'effet des activités des activités de contrôle sur l'efficacité du contrôle interne**

Les tableaux « Récapitulatif des modèles » et « ANOVA » suivants contiennent des coefficients statistiques qui nous permettent de qualifier l'équation de régression.



**Tableau 3: Récapitulatif des modèles<sup>b</sup> liés à la variable dépendante : Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation)**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	0,818 <sup>a</sup>	0,670	0,660	0,83968	0,670	68,244	3	101	0,000	2,043

a. Valeurs prédites : (constantes), L'évaluation des activités de contrôle fait l'objet d'une revue indépendante, Les activités de contrôle sont mises en œuvre dans chaque processus de l'organisation, Les activités de contrôle sont supervisées par des fonctions de surveillance.

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

Source : Données de l'enquête

**Tableau 4: Récapitulatif des modèles<sup>b</sup> liés à la variable dépendante : Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation (auto-évaluation ou évaluation)**

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	144,350	3	48,117	68,244	0,000 <sup>b</sup>
Résidu	71,212	101	0,705		
Total	215,562	104			

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

b. Valeurs prédites : (constantes), L'évaluation des activités de contrôle fait l'objet d'une revue indépendante, Les activités de contrôle sont mises en œuvre dans chaque processus de l'organisation, Les activités de contrôle sont supervisées par des fonctions de surveillance.

**Source : Données de l'enquête**

Le tableau 3 montre que le coefficient de détermination  $R^2$  est de 0,670. La valeur de Fischer est élevée et significative ( $p < 1\%$ ). Cela signifie que les variables explicatives contribuent à raison de 67 % de la variation de la variable à expliquer à savoir : « Les réponses aux risques sont élaborées ».

▪ **Test de l'effet de l'existence des dispositifs de pilotage sur l'efficacité du contrôle interne**

La qualification de l'équation de régression est faite à partir du coefficient de détermination  $R^2$  et du coefficient de Fischer présentés dans le tableau suivant.



**Tableau 5 : Récapitulatif des modèles<sup>b</sup> 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	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	0,958 <sup>a</sup>	0,918	0,915	0,55261	0,918	279,730	4	100	0,000	2,208

a. Valeurs prédites : (constantes), Il existe un dispositif permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes, 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, ....etc.

b. 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**

**Tableau 6 : ANOVA<sup>a</sup> lié 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	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	341,691	4	85,423	279,730	0,000 <sup>b</sup>
Résidu	30,538	100	0,305		
Total	372,229	104			

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.

b. Valeurs prédites : (constantes), Il existe un dispositif permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes, 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, ... etc.

**Source : Données de l'enquête**

Il apparaît au tableau 5 que le coefficient de détermination  $R^2$  est de 0,918. Le coefficient de Fischer est élevé et significatif ( $p < 1\%$ ). Cela qui signifie que les variables explicatives contribuent à raison de 91,80 % de la variation de 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 ».

- **Test de l'effet de la participation des managers au processus de contrôle de gestion sur l'efficacité du contrôle interne**

Pour analyser la qualité du modèle de régression, nous utilisons le coefficient de détermination  $R^2$  et le test de Fischer présentés dans les tableaux ci-après.



**Tableau 7 : Récapitulatif des modèles<sup>b</sup> 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	R	R <sup>2</sup>	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	0,999 <sup>a</sup>	0,999	0,999	0,18671	0,999	10338,476	7	97	0,000	1,966

- a. Valeurs prédites : (constantes), Lorsque le besoin s'en fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction « contrôle de gestion » réalise, 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.), ...etc.
- b. 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**

**Tableau 8 : ANOVA<sup>a</sup> lié 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	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	2522,752	7	360,393	10338,476	0,000 <sup>b</sup>
1 Résidu	3,381	97	0,035		
Total	2526,133	104			

- 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
- b. Valeurs prédites : (constantes), Lorsque le besoin s'en fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction « contrôle de gestion » réalise, 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.), ...etc.

**Source : Données de l'enquête**

Il apparaît dans le tableau 7 ci-dessus que le coefficient de détermination R<sup>2</sup> est de 0,999. Le coefficient de Fischer est élevé et significatif (p < 1%). Cela qui signifie que les variables explicatives contribuent à raison de 99,9 % de la variation de 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 de détermination R<sup>2</sup> affiche donc une très bonne valeur et traduit une bonne capacité d'explication à la production du modèle.

Des résultats ci-dessus nous déduisons le récapitulatif du modèle de recherche présenté dans le tableau suivant.

**Tableau 9 : Modèle de la recherche**

Variabiles	Constantes	Coef. (R <sup>2</sup> )	Sig. (p)
L'élaboration des réponses aux risques (ERR)	- 0,015	0,881	p<1%
Activités de contrôle (AC)	+0,224	0,670	p<1%
L'existence des dispositifs de pilotage (EDP)	-0,217	0,918	p<1%
Participation des managers aux processus de contrôle de gestion (Part.Manag.CG)	0,108	0,999	p<1%
Moyenne des constantes.....	0,025		

**Source :** Résultats statistiques

Nous déduisons des tableaux 1, 3, 5, 7 et 9 et des analyses supra, l'équation de régression liée aux contributions des variables explicatives de l'efficacité du système de contrôle interne.

$$E.CI. = 0,025 + 0,881 * ERR + 0,670 * AC + 0,918 * EDP + 0,999 * Par.Manag.CG$$

Avec : E.CI. : Efficacité du Contrôle Interne

ERR : L'élaboration des réponses aux risques

AC : Les activités de contrôle

EDP : L'existence des dispositifs de pilotage

Par.Manag.CG : La participation des Managers au processus de Contrôle de Gestion.

Les coefficients de cette équation de régression permettent de pouvoir comparer les contributions des indicateurs de mesure (variables explicatives : critères d'efficacité du système de contrôle interne) indépendamment de leur étendue.

Les coefficients statistiques liés à chaque variable explicative indiquent que l'équation de régression est de bonne qualité.

## 4.2. DISCUSSIONS DES RESULTATS

L'objectif de cette étude était de tester les critères d'efficacité du contrôle interne afin d'identifier le plus dominant aussi bien dans la pratique que dans la théorie.

Au plan théorique tout d'abord, la validation des hypothèses indique en premier lieu que l'intégration du concept « Efficacité du système de contrôle interne » apporte une réelle valeur ajoutée à la compréhension des liens entre le fonctionnement satisfaisant des mécanismes internes de gouvernement d'entreprise et la réalisation des objectifs assignés au système de contrôle interne et par extension à l'organisation. En effet, les résultats mettent en évidence que l'élaboration des réponses aux risques, les activités de contrôle et l'existence des outils de pilotage, contribuent à l'efficacité du contrôle interne respectivement à la hauteur de



0,881, 0,670 et 0,918 ( $R^2 = 0,881, 0,670$  et  $0,918$ ). Chacun des résultats est assez remarquable par la force du pouvoir explicatif observé.

Toutefois, parmi les éléments du dispositif de management des risques, l'élément le plus remarquable porte sur l'existence des dispositifs de pilotage dont la force du pouvoir explicatif est de 0,918 ( $R^2 = 0,918$ ). Cela indique qu'il s'agit de la variable qui contribue le plus à l'efficacité du contrôle interne. L'existence de ces dispositifs dans l'organisation et le fonctionnement efficace de ces derniers garantissent de façon raisonnable l'efficacité du contrôle interne.

Ces résultats appuient les conclusions selon lesquelles les entreprises à forte structure interne de gouvernance sacrifient la gouvernance externe. Si les résultats liés aux éléments du dispositif du management des risques sont confirmés par d'autres études, ils valident la pertinence de ces derniers qui sont considérés comme des éléments susceptibles d'influencer l'efficacité du système de contrôle interne.

Compte tenu de la pertinence desdits éléments, en 2006, Cappelletti a déjà montré que pour s'assurer de l'efficacité du système de contrôle interne il faut l'institutionnaliser comme une fonction. Au plan opérationnel, nos résultats sont conformes à ceux indiqués par le cadre de référence COSO (1995, 2013) et IFA (2010), et ils présentent un intérêt. Cependant, l'analyse des éléments du dispositif de management des risques considérés un à un, a montré que ces éléments constituent les déterminants de l'inefficacité du système de contrôle interne dans le contexte béninois. Il s'agit de l'élaboration des réponses aux risques, des activités de contrôle, de l'existence des dispositifs de pilotage.

Parmi les trois déterminants de l'inefficacité du système de contrôle interne, l'existence des outils de pilotage est très remarquable, car tous les facteurs explicatifs de ce dernier ayant fait l'objet de notre analyse ont des effets faibles sur l'efficacité dudit système contrairement aux conclusions du référentiel COSO et la littérature. A ces facteurs explicatifs s'ajoute le recensement des événements potentiels et la mise à jour de la cartographie des risques, l'un des facteurs explicatifs de l'élaboration des réponses aux risques, dont l'effet est très faible comparativement aux effets des facteurs explicatifs de l'existence des dispositifs de pilotage. L'ensemble des éléments du dispositif de management des risques considérés comme des critères d'efficacité du système de contrôle interne selon le référentiel COSO ne sont donc pas des composantes pertinentes du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises.



Selon ce référentiel, l'efficacité du système de contrôle interne peut s'apprécier en vérifiant que chacun des éléments du dispositif de management des risques est en place dans l'organisation et qu'ils fonctionnent efficacement. Dans le contexte béninois les éléments du dispositif de management des risques selon COSO ne sont ni formalisés ni fonctionnels dans les entreprises publiques béninoises.

Au plan théorique, la participation des managers dans ce processus, d'une part par l'utilisation des informations reçues du contrôle de gestion par les managers, et d'autre part par la transmission des informations possédées par les managers, contribuent à l'efficacité du contrôle interne à la hauteur de 99,9 % ( $R^2 = 0,999$ ). Ce résultat est assez remarquable par la force du pouvoir explicatif observé. La variable « participation des managers au processus du contrôle de gestion » a donc un effet significatif sur l'efficacité du contrôle interne dans le modèle.

Cela montre également l'importance de la participation des managers au processus de contrôle de gestion pour que le contrôle se déroule bien et qu'il soit efficace. Nous avons cependant trouvé dans la littérature comportementaliste une étude, celle de Godener & Fornerino (2005,2009) qui observent un  $R^2$  de plus de 50 % pour expliquer la contribution des managers au processus de contrôle de gestion. Si nos résultats sont confirmés par d'autres études, ils valident la pertinence et la raison d'être du contrôle de gestion, d'une part, et l'importance de la participation du manager, d'autre part. La variable « participation des managers au processus du contrôle de gestion » se reflète d'une façon plus importante sur l'utilisation des informations reçues (poids = 0,692) que sur la transmission des informations (poids = 0,391).

Ces résultats sont contraires à ceux obtenus par Godener & Fornerino en 2005 et 2009. Pour ces auteurs c'est plutôt l'inverse. Ce qui les amène à la conclusion selon laquelle il est plus facile pour le manager de transmettre l'information (brute ou interprétée) qu'il détient que d'utiliser au mieux l'information qu'il reçoit. Dans le contexte béninois, le manager préfère développer l'asymétrie d'information en gardant sur lui des informations que le principal n'a pas. Ce comportement traduit un manque de transparence. Logiquement, les managers considèrent donc avoir un degré d'utilisation des informations reçues supérieur à leur niveau de coopération dans la transmission d'informations dans le cadre du processus de contrôle de gestion.

Par ailleurs, parmi les facteurs explicatifs de la variable « participation des managers au processus du contrôle de gestion », nous avons identifié dans cette étude certains qui n'ont



aucun effet significatif sur cette variable explicative et par extension sur la variable à expliquer « efficacité du système de contrôle interne ». Il s'agit de deux facteurs explicatifs liés à l'implication par la transmission des informations qui sont : « Lorsque le besoin s'en fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction : contrôle de gestion, réalise » et « 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 de l'autre lié à l'utilisation des informations reçues : « 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 ».

Ainsi, du point de vue professionnel, les managers n'évaluent pas la performance de leur entité. Par conséquent, pour les professionnels, nos résultats soulignent l'importance pour les contrôleurs de gestion de travailler à développer la participation des managers au processus. Un fort degré de coopération dans la transmission d'informations est favorisé par l'utilisation de techniques de communication ouvertes visant l'échange et la compréhension mutuelle (Godener & Fornerino, 2005, 2009). Chercher cette coopération n'est pas seulement une façon pour les contrôleurs de gestion de travailler ensuite plus aisément : c'est aussi et surtout une façon de développer l'efficacité managériale et par extension celle du contrôle interne.

On peut également penser, bien que cela n'ait pas été démontré à notre connaissance à ce jour, que le contrôleur de gestion peut grandement influencer le degré d'utilisation des informations qu'il transmet aux managers en s'assurant que cette information est de qualité mais aussi qu'elle est bien comprise. Il peut également inciter à son utilisation en travaillant régulièrement avec les managers à partir de cette information. C'est ce que font les contrôleurs de gestion dits « *business partners* » (Siegel, Sorensen & Richtermeyer, 2003 ; Lambert & Sponem, 2009). Néanmoins, ces derniers (Lambert et al., 2009) ont montré que le vécu des contrôleurs reste bien souvent éloigné du modèle du *business partner*, présenté comme une panacée dont on omet malheureusement de relever les effets pervers.

## CONCLUSION

Les praticiens aussi bien que des chercheurs ont étudié les critères d'efficacité du système de contrôle interne, sans pour autant chercher à identifier lequel est dominant. En effet, ces critères d'efficacité sont : l'élaboration des réponses aux risques, les activités de contrôle, l'existence des dispositifs de pilotage, la participation des managers au processus de contrôle de gestion.



Ils ont un effet positif et significatif sur l'efficacité dudit système. Nos résultats montrent que l'équation de régression entre la variable à expliquer (Efficacité du système de contrôle interne) et les variables explicatives (critères d'efficacité) est de bonne qualité ( $0 < R^2 < 1$ ). Dans l'approche pratique, la composante la plus dominante est le pilotage de contrôle interne alors que dans l'approche théorique c'est la participation des managers au processus de contrôle de gestion.

En termes d'implications pratiques, nos résultats indiquent que le pilotage et la participation des managers au processus de contrôle de gestion revêtent une importance capitale pour les managers en matière du contrôle interne. En effet, toutes les parties prenantes du système de contrôle interne doivent travailler en toute conscience pour l'efficacité du système.

L'efficacité du système de contrôle interne est tributaire du suivi du bon fonctionnement des outils de pilotage dont :

- celui 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 ;
- celui permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes ;
- celui permettant de détecter en dernière ressort, toutes anomalies ou faiblesses dans l'une des composantes de contrôle ou dans le système de contrôle global ;
- et enfin celui permettant de recenser les améliorations possibles ou nécessaires pour augmenter ou protéger le degré d'efficacité du système.

Les entreprises ont donc intérêt à développer ces outils.

Il est donc impératif d'accorder à cette composante une place importante au sein de l'organisation. Cela sous-entend qu'il faut bien faire fonctionner les outils de pilotage afin de s'assurer du bon fonctionnement du système de contrôle interne.

Par ailleurs, l'efficacité du contrôle et la performance de ces managers augmentent dès lors que ceux-ci participent activement aux analyses de gestion que la fonction « contrôle de gestion » réalise, lorsque le besoin se fait sentir. La fourniture des informations de qualité qu'ils détiennent lorsque la fonction « contrôle de gestion » leur en fait la demande, même dans des situations sensibles ; l'utilisation des informations issues du processus de contrôle de gestion pour détecter des problèmes à gérer, ensuite pour faire régulièrement le point sur la situation de leur centre de responsabilité, et, enfin pour argumenter leurs principales décisions face aux partenaires qu'ils doivent convaincre « supérieur hiérarchique, collaborateurs, etc., sont autant de facteurs qui contribuent au



fonctionnement raisonnable non seulement du système de contrôle interne, mais également assurent la performance des managers.

Ces derniers ont l'avantage de développer ces bonnes pratiques afin de rendre plus performantes les entreprises. Chacun doit être conscient de ses responsabilités et les assumer en toute intégrité. La bonne circulation de l'information et la communication sont donc nécessaires pour s'assurer de l'efficacité de celui-ci.

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 variables étudiées dans le cadre de l'approche 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 le référentiel COSO ni 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 le critère dominant parmi ceux habituellement étudiés par les praticiens et les chercheurs pour évaluer l'efficacité du contrôle interne.

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 : 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.). Par ailleurs, dans la même optique que cette littérature, il serait intéressant de prolonger notre recherche en mesurant l'influence de la participation des managers au processus de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise dans le contexte béninois.



## **REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES**

- Abanda, F., & Peyou, A. (2016). Les modes de participation et d'implication des communautés autochtones dans l'exploitation des ressources territoriales au Cameroun : Réflexion sur les voies d'un modèle de gouvernance forestière autochtone dans le bassin du Congo. 19. <https://www.researchgate.net/publication/301494393>
- Ait Mouzoun, M., & Elmerouari, S. (2018). L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc Internal Audit. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Numéro 5, 512- 540. [http://www.revuecca.com/2018/12/numero-5-juin-2018\\_1.html](http://www.revuecca.com/2018/12/numero-5-juin-2018_1.html)
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.rgo.2015.07.005>
- 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. <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2012-2-page-125.htm>
- Cappelletti, L. (2006). Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne? [https://www.researchgate.net/publication/311479162\\_Vers\\_une\\_institutionnalisation\\_de\\_la\\_fonction\\_controle\\_interne](https://www.researchgate.net/publication/311479162_Vers_une_institutionnalisation_de_la_fonction_controle_interne)
- Chong, V., & Johnson, D. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research - ACCOUNT BUS RES*, 37, 3- 19. <https://doi.org/10.1080/00014788.2007.9730055>
- Chong, V., & Tak-Wing, S. (2003). Testing a model of the motivational role of budgetary participation on job performance : A goal setting theory analysis. *Asian Review of Accounting*, 11, 1- 17. <https://doi.org/10.1108/eb060760>
- Conchon, A. (2013). La participation aux décisions stratégiques de l'entreprise : Influence ou pouvoir des administrateurs salariés? *Participations*, N° 5(1), 127- 149. <https://www.cairn.info/revue-participations-2013-1-page-127.htm>
- 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, 203- 239. <https://doi.org/10.1080/09638180802652371>



Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 11, 121. <https://doi.org/10.3917/cca.111.0121>

Godener, A., & Fornerino, M. (2009). La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale. CD ROM. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460139>

Goehrs, M. (2017). Budgets participatifs : S'appropriier la dialectique de la gouvernance participative locale. *L'Année du Maghreb*, 16, 223- 244. <https://doi.org/10.4000/anneemaghreb.3061>

Hartmann, F., & Slapnicar, S. (2009). How Formal Performance Evaluation Affects Trust Between Superior and Subordinate Managers. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 722- 737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.11.004>

Hassid, O. (2008). *La gestion des risques*, 2<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris.

Hermanson, H. (2000). An Analysis of the Demand for Reporting on Internal Control. *Accounting Horizons - ACCOUNT HORIZ*, 14, 325- 341. <https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.3.325>

IFA. (2010). *Le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques—Guide méthodologique*. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/FR-ACI-IFA-Guide-methodologique.pdf>

IFACI. (2005). *L'auto-évaluation du contrôle interne—Guide d'audit. IIA*.

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. <https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2011-8-page-362.htm>

Krishnan, J. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control : An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 80(2), 649- 675. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.649>

Kurt, F. R., Soble, P. J., Urton, A. L., Head, M. J., Ramamoonti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2015). *Manuel d'audit interne -Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne, et du management des risques (IFACI-IIA)*. ERYOLLES - Editions d'Organisation.

Langevin, P., & Mendoza, C. (2014). 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. <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2014-1-page-13.htm>

Le Ray, J. (2015). De la gestion des risques au management des risques Pourquoi? Comment ? (AFNOR). AFNOR.

Maiga, A. (2005). The Effect of Manager's Moral Equity on the Relationship Between Budget Participation and Propensity to Create Slack : A Research Note. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 8, 139- 165.

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. <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2009-3-page-5.htm>

Margossian, N. (2006). Risques professionnels—Caractéristiques • Réglementation Prévention (2ème). DUNOD - L'usine nouvelle.

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. <https://doi.org/2665-7473>

Pigé, B. (2017). *Audit et contrôle interne*. Éditions EMS, management & société. <https://hal-univ-bourgogne.archives-ouvertes.fr/hal-01578443>

Renard, J. (2010). *Théorie et pratique de l'Audit Interne (7ème Edition)*. Éditions d'Organisation.

Sambou, B., Lykke, A. M., & Goudiaby, A. (2003). La problématique de l'implication des collectivités locales dans la gestion des réserves forestières au Sénégal. *SEREIN Occasional Papers*, 16, 125- 136.

[https://www.researchgate.net/publication/235675669\\_La\\_problematique\\_de\\_l'implication\\_des\\_collectivites\\_locales\\_dans\\_la\\_gestion\\_des\\_reserves\\_forestieres\\_au\\_Senegal](https://www.researchgate.net/publication/235675669_La_problematique_de_l'implication_des_collectivites_locales_dans_la_gestion_des_reserves_forestieres_au_Senegal)