

Influence de l'audit et du contrôle interne sur les bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise

Influence of audit and internal control on good corporate governance practices

BADA Ibourahima

Docteur

Ecole supérieure Robert de Sorbon

Bénin

iboura742000@yahoo.fr / ibourahima@iba-management.com

NOUATIN Guy Sourou

Professeur titulaire des universités du CAMES

Université de Parakou

Bénin

gnouatin@gmail.com

Date de soumission : 13/03/2022

Date d'acceptation : 06/08/2022

Pour citer cet article :

BADA I. & NOUATIN G.S. (2022) «Influence de l'audit et du contrôle interne sur les bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise», Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 5 : Numéro 3» pp : 865 - 888

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.6962476>

Résumé

Ce travail de recherche évalue l'influence de l'audit interne et du contrôle interne sur les bonnes pratiques de gouvernance des sociétés anonymes au Bénin et au Togo. Pour mener à bien cette étude, l'échantillonnage raisonné a été utilisé pour le choix de huit (08) entreprises dont cinq (05) au Bénin et trois (03) au Togo. Pour la collecte des données, la recherche documentaire et les entretiens (semi structuré et structuré) ont été les techniques utilisées. Le questionnaire a servi comme outil pour la collecte des données. Les données collectées ont été analysées grâce au tableur Excel à travers la réalisation des graphes. Les résultats de l'étude révèlent que l'audit interne et le contrôle interne promeuvent et renforcent l'efficacité de la gouvernance de l'organisation, améliorent de façon qualitative les pratiques de bonne gouvernance d'entreprise d'une part et d'autre part, contribuent à la réduction de l'asymétrie d'information. Cependant, les valeurs éthiques, le style de la direction, l'engagement du management en faveur des valeurs fondamentales, et la définition de la culture souhaitée dans les organisations, dans un modèle structuré de gouvernance vont garantir la pérennité des sociétés anonymes.

Mots clés : Gouvernance d'entreprise ; Audit interne ; Contrôle interne ; Culture d'entreprise ; Bénin et Togo.

Abstract

This research evaluates the influence of internal audit and internal control on good governance practices in public companies in Benin and Togo. To conduct this study, purposive sampling was used to select five companies in Benin and three companies in Togo. For data collection, documentary research and interviews (semi-structured and structured) were used. The questionnaire was used as a tool for data collection. The collected data were analyzed using Excel spreadsheets through the creation of graphs. The results of the study reveal that internal audit and internal control promote and strengthen the effectiveness of the organization's governance, qualitatively improve good corporate governance practices on the one hand and contribute to the reduction of information asymmetry on the other. However, ethical values, leadership style, management commitment to core values, and the definition of the desired culture in the organizations, in a structured governance model will ensure the sustainability of public companies.

Keywords: Corporate governance; Internal audit; Internal control; Corporate culture; Benin and Togo.

Introduction

Il est couramment admis que les entreprises créent non seulement, la richesse pour l'économie mais de l'emploi pour la jeunesse et contribuent ainsi au Produit Intérieur Brut de l'économie nationale d'un pays ou d'une région. Cependant, elles ne sont pas sans difficultés. Les entreprises sont, plus qu'hier, confrontées aux problèmes d'organisation, de financement, de fiabilité de l'information liés à la globalisation des économies, l'émergence de nouveaux risques (El Hilali and Benlakouri, 2019). Ces difficultés affectent souvent leur rentabilité, leur compétitivité et parfois même leur survie. Pour y pallier, il faudrait assurer une bonne gouvernance. En effet, dans un environnement en perpétuel changement et surtout avec tous les scandales financiers qui ont marqué l'économie mondiale, les entreprises sont à la recherche d'une bonne gouvernance et surtout de l'amélioration de leurs performances. La question de la gouvernance apparaît donc comme le phénomène le plus marquant et se révèle comme un enjeu fondamental.

La gouvernance d'entreprise est définie par le comité Cadbury comme étant le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées. Originellement, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, c'est-à-dire un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent (Ebondo Wa Mandzila, 2004). Il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) avec les dirigeants de l'entreprise (agents). Il en ressort la séparation des pouvoirs entre conseil d'administration, d'une part, et dirigeants, d'autre part. Les relations dirigeantes, administrateurs et actionnaires, et leurs conséquences sur la composition des conseils d'administration, la responsabilité des dirigeants, des administrateurs, avec ce que cela implique de droits et devoirs vis-à-vis des actionnaires n'en demeurent pas moins. Aussi, la façon dont sont prises les décisions stratégiques est d'autant important dans la gouvernance d'entreprise. La réalité des contrôles sur la gestion des dirigeants, qu'ils soient menés en interne par le conseil ou en externe par les auditeurs devient nécessaire pour une gestion efficace.

« La gouvernance d'entreprise est aussi considérée comme un processus d'amélioration continue qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir » (Ziani, 2019). De ce fait, il devient primordial pour les sociétés de promouvoir les valeurs éthiques fondamentales, les comportements souhaités, et la transparence à travers les stratégies et procédures bien définies

afin d'assurer la continuité des meilleures pratiques de bonne gouvernance. Un contrôle périodique axé sur les risques liés à la gouvernance s'impose donc pour garantir la rentabilité des investissements et assurer la mise en œuvre de la stratégie et à l'atteinte des objectifs. Ainsi, pour s'assurer que les dispositifs de contrôle remplissent parfaitement leurs rôles, les organisations se dotent d'un « outil » d'évaluation et de surveillance du contrôle interne, il s'agit bien évidemment de l'activité d'audit interne.

Selon l'Institute of International Auditors (IIA), « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (IIA, 2014). Le Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO 1) définit le contrôle interne comme « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité du reporting financier et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur » (COSO, 1992). L'audit interne et le contrôle interne sont donc des mécanismes importants dans le processus de gouvernance d'entreprise. Cependant, les différents scandales qui ont marqué la dernière décennie, impliquant des entreprises avec une régularité embarrassante remettent en cause le rôle de l'audit et contrôle interne. En effet, qu'il s'agisse de manœuvres de détournement du cadre réglementaire, de fausses déclarations financières ou de dirigeants aux comportements répréhensibles, chacune de ces situations est l'illustration que quelque chose a terriblement mal tourné. Lorsqu'un de tels scandales éclatent, on cherche malheureusement un coupable. C'est dans cette situation qu'une seule question nous vient à l'esprit « Où étaient les auditeurs internes ? ». Mais, conclure que l'audit interne aurait pu prévenir une défaillance revient souvent à reprocher au défenseur d'une équipe de football d'avoir été mis sur la touche ou à un gardien d'avoir encaissé un but, sans tenir compte de la prestation des autres membres de l'équipe.

Cette réflexion nous amène à analyser l'apport de l'audit et du contrôle interne dans la gouvernance de quelques sociétés anonymes au Bénin et au Togo.

En effet, de nombreux travaux de recherche ont montré la contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance des entreprises. On peut citer par exemple les travaux de (Ebondo Wa

Mandzila, 2004) sur la « Gouvernance de l'entreprise : une approche par audit interne et contrôle interne ». Cependant, le nombre élevé de faillite, de liquidation ou de fusion-acquisition des sociétés anonymes au Bénin et au Togo, malgré la position et la place de l'audit dans le management des organisations suscitent en nous des interrogations.

Le présent document se consacre donc à l'analyse de l'influence de l'audit et du contrôle interne dans la gouvernance de quelques sociétés anonymes au Bénin et au Togo. Dans un premier temps nous présentons l'approche théorique mobilisée et la méthodologie de l'étude. Ensuite nous présentons les résultats, la discussion et par la suite la conclusion.

1. Approche théorique

La théorie de l'agence et la théorie de la gouvernance ont été mobilisées dans le cadre de cette étude.

1.1. La théorie de l'agence

La théorie de l'agence a été développée par Jensen et Meckling (1976, cité par Numa, 2009). Dans leur article de 1976, Jensen et Meckling analysent la relation entre un dirigeant d'une entreprise, qui possède une fraction suffisante du capital pour lui en assurer le contrôle total (ce qui les a amenés à supposer que la firme ne possède pas de conseil d'administration), et les autres actionnaires. Le manager-actionnaire est donc l'agent des autres actionnaires dénommés les principaux. Les principaux sont supposés être omniscients, c'est-à-dire à la fois connaître la fonction d'utilité de l'agent *ex ante*, connaître exactement le comportement de l'agent *ex post* et l'opportunisme dont il ferait preuve. Ainsi, toute relation d'agence possède les trois caractéristiques suivantes :

- « *Le principal peut limiter les divergences par rapport à son propre intérêt en mettant en place des incitations appropriées pour l'agent et en supportant des coûts de contrôle visant à limiter les comportements aberrants de l'agent* » (Jensen et Meckling, 1976, p. 308) ; ils ne retiennent dans leur analyse que la mise en œuvre du contrôle et les coûts afférents, même s'ils évoquent deux moyens pour le principal de limiter les divergences (l'incitation et le contrôle);
- « *Il sera payant pour l'agent, dans certaines circonstances, d'utiliser des ressources (les coûts d'engagement) pour garantir au principal qu'il n'entreprendra pas certaines actions qui pourraient lui être dommageables ou pour lui assurer qu'il percevra des*

compensations s'il entreprend de telles actions » ; les coûts d'engagement résultent de la rédaction d'états financiers et d'audits externes ;

- Malgré le contrôle et l'engagement, il existera toujours une divergence entre les décisions prises par l'agent et celles qui maximiseraient le profit des actionnaires. Cette différence de satisfaction a pour équivalent monétaire la « *perte résiduelle* » pour le principal (actionnaire).

Malgré l'omniscience du principal, malgré les contrôles exercés sur l'agent et les engagements qu'il pourra prendre au niveau de son comportement, les principaux n'arriveront pas à obtenir de l'agent un comportement totalement conforme à leur propre intérêt. Autrement dit, l'agent ne maximisera pas le profit comme l'aurait fait un actionnaire dirigeant possédant 100 % du capital. Ne serait-ce que parce que l'agent ne paie qu'une fraction de ses dépenses au travail, il a donc intérêt à les maximiser ; d'où les pertes résiduelles générées selon Jensen et Meckling par toute relation d'agence.

En conservant l'hypothèse d'omniscience des principaux, avec la problématique de Jensen et Meckling on peut toutefois aboutir à la conclusion que la relation d'agence ne générera pas de perte résiduelle, c'est-à-dire que l'agent aura un comportement qui maximisera l'intérêt des principaux. C'est ce que soutiennent (Fama et Jensen, 1983) en s'appuyant sur l'existence d'un conseil d'administration qui sera en mesure de contrôler parfaitement le comportement de l'agent. On peut aller jusqu'à soutenir comme l'a fait (Fama, 1980) que le marché des managers permettra de résoudre le problème de l'agence. En d'autres termes, la théorie de l'agence de Jensen et Meckling aboutit à des conclusions floues et ambiguës.

Par la suite, les économistes utilisant le modèle de l'agence considèrent que le principal n'est pas omniscient et qu'il y a donc asymétrie d'information. Il est en effet considéré que le principal souffre d'un déficit informationnel au profit de l'agent. Il y aurait une double asymétrie d'information entre les parties : d'une part les technologies choisies et les coûts de production sont mal connus du principal, d'autre part l'effort de gestion de l'opérateur pour gérer au mieux ne peut être directement observé. La première asymétrie d'information liée aux capacités intrinsèques (efficacité technique) de l'agent engendre de la sélection adverse (ou anti sélection) : le principal ne connaît qu'imparfaitement les caractéristiques de l'agent et court ainsi le risque de choisir un agent inefficace. La deuxième asymétrie d'information liée au comportement de l'agent (effort de gestion) cause un aléa moral : le principal n'apprécie qu'imparfaitement les actions de l'agent. Ainsi, il ne peut déterminer si cette appréciation

imparfaite est due à un agent ayant accompli un effort important ou à un bon agent ayant réalisé un effort modéré, ou encore à un manque de chance. L'aléa moral se rapporte à une incertitude endogène (ensemble des variables endogènes non observables par le principal mais connues de l'agent) tandis que la sélection adverse renvoie à une incertitude exogène (ensemble des variables exogènes non observables par le principal mais connues de l'agent).

En outre, tous les théoriciens soulignent que la relation d'agence implique fatalement un partage de risque, et en même temps soulignent que le type de contrat qui régit la relation d'agence (et qui détermine donc le mode de partage de risque) peut limiter l'opportunisme de l'agent en l'incitant à l'effort. Ainsi Grossman et Hart affirment qu'« *en général, l'action qui est optimale pour l'agent dépendra de l'ampleur du partage de risque entre le principal et l'agent* » (1983, p. 7). Il s'agit alors de déterminer « *le degré optimal de partage de risque, au vu de cette dépendance* ».

Ainsi, la théorie des mandats analyse les conséquences des décisions financières en termes de risque, de rentabilité et, d'une manière plus générale, en termes d'intérêt pour les différentes parties prenantes dans l'entreprise. Elle permet de mettre en évidence que certaines décisions peuvent être prises à l'encontre des critères simples de maximisation de richesse des différentes parties, au profit d'un seul des pourvoyeurs de fonds. Cette théorie a permis de comprendre les clauses qui lient le dirigeant de l'entreprise et les actionnaires. Aussi, elle nous a permis de mettre en évidence, l'efficacité de l'audit interne et du système de contrôle interne sur la réduction de l'asymétrie d'informations entre les agents.

1.2. Théorie de la gouvernance d'entreprise

Selon (Charreaux, 2004), l'ensemble des théories dominant les études et réflexions sur la gouvernance des entreprises s'inscrit dans la perspective de l'efficacité. Les recherches sur ce thème sont généralement centrées sur l'étude de mécanismes susceptibles d'améliorer l'efficacité de l'entreprise à travers la création et la répartition du maximum de valeur permettant d'assurer la pérennité de l'organisation. On distingue, au sein des théories de la gouvernance, le courant disciplinaire du courant cognitif. Le courant disciplinaire de la gouvernance est généralement scindé en deux approches théoriques : la théorie actionnariale et la théorie partenariale de la gouvernance.

❖ **La théorie actionnariale de la gouvernance : Sécurisation de l'investissement financier**

Constituant l'approche financière de la gouvernance, la théorie actionnariale est axée sur les conflits d'intérêts entre les actionnaires d'un côté et les dirigeants de l'autre. D'un point de vue conceptuel, la théorie actionnariale de la gouvernance repose sur la branche normative de la théorie de l'agence. Ainsi, l'objectif du dispositif de gouvernance est de mettre en place un certain nombre de mécanismes permettant de discipliner le dirigeant et de réduire son espace discrétionnaire afin de sécuriser l'investissement financier des actionnaires. La création du maximum de valeur passe exclusivement par la discipline du dirigeant.

Cette théorie inspirée du fonctionnement de la firme managériale anglo-saxonne présente de nombreuses limites. Pour (Charreaux, 2004), « elle ne permet pas d'expliquer le fonctionnement des systèmes non anglo-saxons », notamment les économies des pays non anglo-saxons où l'Etat et les banques ont un rôle important dans le financement des entreprises. De plus, à son avis, le réalisme de cette théorie est remis en question par le rôle de plus en plus marginal joué par les actionnaires dans le financement des entreprises. Par ailleurs, tenant compte du fait que les actionnaires ne constituent pas les seuls créanciers résiduels de l'entreprise et du lien peu probable, qualifié d'ambigu par (Charreaux, 2004), entre les mécanismes disciplinaires et la création de valeur actionnariale, les travaux et la réflexion sur la gouvernance ont été étendus à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

❖ **La théorie partenariale de la gouvernance : prise en compte des intérêts de l'ensemble des apporteurs de ressources**

La théorie partenariale de la gouvernance permet de prendre en compte l'apport de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise dans le processus de création et de répartition de la valeur. Dans cette approche, la firme est considérée comme une équipe de facteurs de production dont les synergies sont à l'origine de la création de valeur. La valeur est ainsi créée par convention des efforts de l'ensemble des parties prenantes : c'est une valeur partenariale. Contrairement à l'approche précédente, les actionnaires ne sont pas les seuls concernés par la création et la répartition de la valeur. Mais, comme dans l'approche actionnariale, la création et surtout la répartition de la valeur passent principalement par la discipline du dirigeant. De plus, les hypothèses conceptuelles sous-tendant cette approche sont identiques à celles retenues dans la théorie actionnariale, notamment celles liées à l'opportunisme des dirigeants. Ainsi, bien qu'elle possède une meilleure valeur explicative et une vision plus large de la notion

d'efficience, l'approche partenariale n'explore pas le processus de création de valeur à travers l'apprentissage et l'innovation.

❖ **La théorie cognitive de la gouvernance : une autre vision de la création de valeur**

Cette théorie rejette l'hypothèse de rationalité substantielle au profit d'une rationalité dite procédurale. La rationalité ne s'apprécie plus en fonction des décisions mais des processus qui les régissent. Dans cette approche théorique de la gouvernance, la création de valeur dépend en priorité de l'identité et des compétences qui sont conçues comme un tout cohérent (Teece et al, cité par Charreaux, 2002). De même, le schéma de création et d'appropriation de la valeur qui la sous-tend diffère de celui sous-jacent aux théories disciplinaires. L'organisation est perçue comme un répertoire de connaissances capable de percevoir les nouvelles opportunités, créatrices de valeur de façon durable. La valeur naît pour (Prahalad, 1994, Lazonick et O'Sullivan, 1998, 2000, cités par Charreaux, 2002) de la capacité du management à imaginer, percevoir, construire de nouvelles opportunités productives. Une importance particulière est donc, dans le cadre de cette approche de la gouvernance, accordée à la dimension productive tant du point de vue de l'innovation que de la coordination.

Dans une optique cognitive, (Charreaux, 2002) définit la gouvernance des organisations comme l'ensemble des mécanismes permettant d'augmenter le potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation.

Ces trois approches théoriques retiennent une conception différente de la gouvernance et *in fine* des mécanismes à mettre en place. Elles nous ont permis de mieux comprendre les réalités des sociétés étudiées en matière de gouvernance.

2. Méthodologie

2.1. Zone d'étude et échantillonnage

La présente étude s'est focalisée sur l'effet de l'audit et du contrôle interne sur la gouvernance des sociétés anonymes au Bénin et au Togo. L'objectif n'étant pas de constituer un échantillon représentatif d'une population globale mais une étude de cas, nous avons fait une sélection suivant la méthode d'échantillonnage à choix raisonné (méthode de convenance) de huit (08) sociétés anonymes pluripersonnelles dont trois (03) au Togo et cinq (05) au Bénin. Parmi ces entreprises, certaines sont apparemment en bonne santé financière, d'autres sont en faillite ou en liquidation malgré l'existence de l'audit interne et du contrôle interne en leur sein.

2.2. Données collectées, méthodes de collecte et d'analyse des données

Les données collectées portent sur : les modes de gouvernances des entreprises, les organes décisionnels, la répartition des pouvoirs, la procédure de gestion de l'entreprise, la disponibilité des statuts, textes et règlement intérieur, l'existence des organes de contrôle, le rattachement des organes de contrôle, les valeurs éthiques, le style de direction, la compétence.

La collecte des données s'est faite grâce à la revue documentaire et à des entretiens structurés semi-structurés. La revue documentaire a consisté à la consultation de la littérature disponible sur notre sujet d'étude. Les entretiens ont été réalisés auprès des membres des conseils d'administration et des auditeurs internes des sociétés pour apporter plus d'éclaircissements et recueillir des faits, des expériences personnelles. Ainsi, un guide d'entretien et des questionnaires ont servi de support pour la collecte des données.

Pour l'analyse des données, la statistique descriptive a été utilisée. La statistique est l'ensemble des méthodes qui ont pour but de rassembler et d'analyser les données numériques. La statistique descriptive vise à présenter les données observées sous une forme où on peut en prendre facilement connaissance (tableau, diagramme). Le tableur Excel est utilisé à cet effet.

3. Résultats

3.1. Présentation des entreprises enquêtées

Huit entreprises dont trois au Togo et cinq au Bénin ont servi pour la collecte des données dans le cadre de cette étude. Il ressort des investigations que toutes les entreprises évoluent suivant le mode de gouvernance actionnariale. Cependant, elles ne disposent pas toutes de comité d'actionnaires. Elles sont toutes dotées d'un conseil d'administration. 87% d'entre elles disposent de service d'audit interne et 37% dispose de comité d'audit. Chacun de ces organes joue un rôle important dans la sauvegarde des intérêts des différentes parties prenantes.

Le Comité d'audit, selon les personnes enquêtées représente le bras armé de l'audit interne, il joue véritablement un rôle essentiel dans le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques. Pour certains, le comité d'audit doit créer des lignes de communication claires avec le service d'audit de façon à ce que ce dernier se sente libre, indépendant d'échanger en toute sécurité sur des points jugés délicats avec toutes les parties prenantes.

Toutefois, parmi les trois entreprises enquêtées au Togo, une ne dispose d'aucun des organes précités, et sur les cinq enquêtées au Bénin, quatre entreprises dont deux en liquidation ne disposent pas non plus de comité d'audit.

Le conseil d'administration quant à lui, est selon ces personnes, l'outil qui fixe les règles de gouvernance d'entreprise et la vision stratégique de l'entreprise à Long terme.

En général, la société anonyme doit obligatoirement fonctionner avec un organe de surveillance. Le conseil d'administration est chargé de définir la stratégie globale et l'appétence aux risques liés à chaque processus grâce au dispositif du contrôle interne efficace. La direction générale quant à elle, décline toute la stratégie du conseil d'administration en objectif et le management des risques. L'audit interne évalue les facteurs de risques pesant sur la gouvernance dans le cadre de leurs activités courantes d'assurance et de conseil, ce qui représentent une opportunité d'apporter de la valeur à leur organisation. On en déduit que toutes les entreprises enquêtées disposent d'un service d'audit interne sauf une seule. Par contre la majorité ne dispose pas de comité d'audit.

3.2. Environnement de contrôle et gouvernance d'entreprise

Toutes les entreprises enquêtées disposent d'un organigramme et d'une politique de répartition des tâches. Par contre, 25% des entreprises enquêtées disposent d'un plan de carrière et d'une politique de formation du personnel ; 25% des entreprises fonctionnent dans un mode de gestion autocratique et 75% font la gestion participative. Ces deux entreprises qui pratiquent le modèle autocratique, c'est à dire basé sur une culture d'obéissance sont toutes en liquidation.

63% des entreprises (deux en procédure de liquidation) enquêtées, ne disposent pas de code de déontologie et d'éthique pour les actionnaires, et les 37% d'entreprise restants en disposent.

De plus, 88% des entreprises (trois en procédure de liquidation) enquêtées ne disposent pas de manuel de procédures de gestion de risque pour le conseil.

Par ailleurs, 75 % des entreprises (trois en procédure liquidation) enquêtées ne cultivent pas des valeurs comportementales, organisationnelles et éthiques en culture d'entreprise.

Enfin, 63% des entreprises (trois en procédure de liquidation) enquêtées, ne disposent pas de code de conduite des actionnaires et un meilleur canal de communication, et les 37% d'entreprise restants en disposent.

L'environnement de contrôle est le socle sur lequel est élaboré et mis en œuvre un système de contrôle interne efficace dans une organisation. Quel que soit le niveau de conception et de réalisation des contrôles dans les processus métiers et informatiques, en l'absence d'un environnement de contrôle efficace, une assurance raisonnable quant à l'intégrité de la structure de contrôle interne de l'organisation ne pourra être apportée aux parties prenantes.

Au demeurant, pour les personnes interrogées, l'identification et l'évaluation des facteurs de risques pesant sur la gouvernance dans le cadre de leurs activités courantes d'assurance et de conseil représentent une opportunité d'apporter de la valeur à leur société. Le double objectif de l'audit interne dans ce domaine est de promouvoir la préservation de valeur (qui est généralement la priorité du Conseil) et de soutenir les efforts de création de valeur conduisant à une croissance et à un succès stratégique (priorité donnée à la performance, souvent privilégiée par la direction générale). Toute la difficulté pour les sociétés consiste à trouver l'équilibre optimal entre ces deux priorités et à rester pertinente et compétitive en se distinguant par une performance accrue et durable.

De ces analyses, nous pouvons dire que l'approche de l'audit interne en matière de gouvernance doit se reposer sur deux piliers :

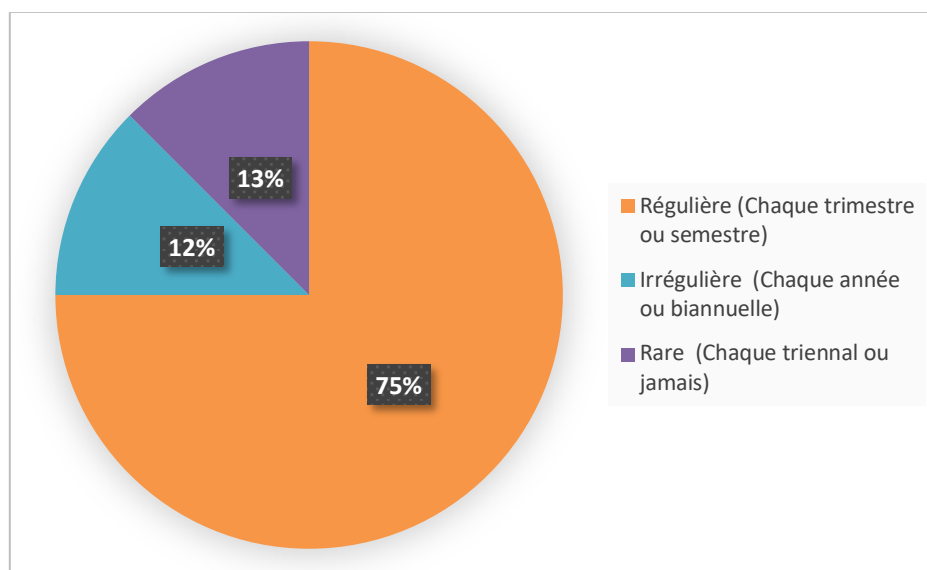
- L'audit des structures et processus de gouvernance (s'appuyant principalement sur des contrôles objectivables là où une approche analytique peut se révéler utile) ;
- L'audit de la culture, des valeurs éthiques des sociétés (s'appuyant principalement sur des contrôles plus subjectifs liés aux comportements souhaités, là où l'intuition, le bon sens et la compréhension du comportement humain sont indispensables).

3.3. Règles et procédures internes

Pour toute organisation, la mise en place des règles et procédures est indispensable pour faciliter un bon fonctionnement. Toutes les entreprises enquêtées disposent d'un organigramme, de statut et règlement intérieur, des procédures de répartition des tâches. Mais seules 6 sur 8 soit 75% en plus des textes statutaires disposent de règles et procédures internes pour la gestion administrative, financière et technique.

3.4. Fréquence de la tenue des conseils d'administration

La figure 1 présente la fréquence de la tenue des conseils d'administration au niveau des entreprises enquêtées.

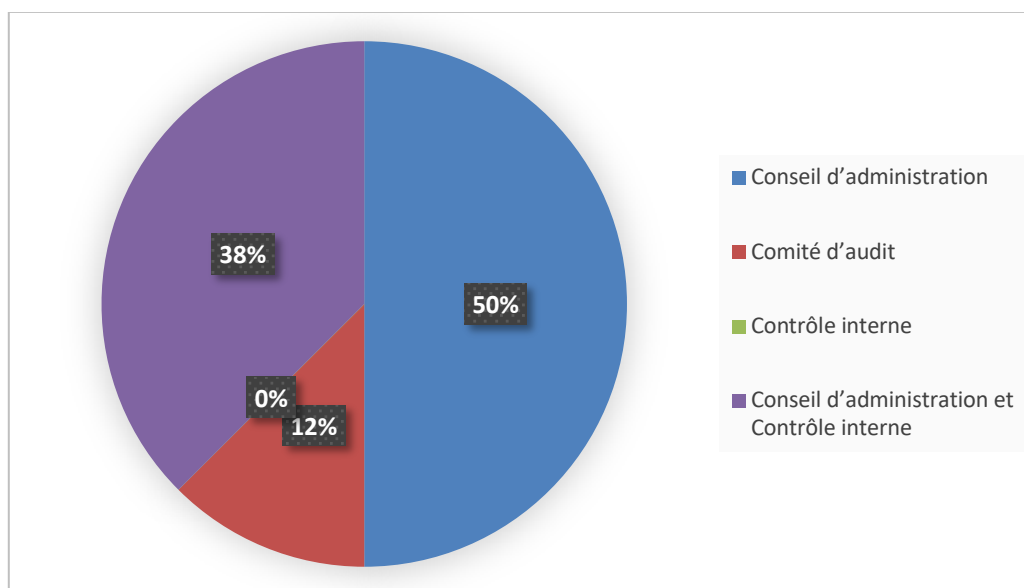
Figure 1 : Fréquence des conseils d'administration

Source : Données de terrain août 2021

Il ressort de cette figure que la tenue des réunions des conseils d'administration est régulière au niveau de 75% des entreprises enquêtées. Par contre, 12% des entreprises font les conseils d'administration de façon irrégulière. On note une tenue sporadique des conseils d'administration auprès de 13% des enquêtées. En règle générale, la régularité des réunions dénote de la vitalité du conseil d'administration et surtout de la cohésion entre les administrateurs (absence de conflits) ; elle fait partie des indices de bonne gouvernance. Le conseil d'administration a pour obligation de superviser la gestion de la société. L'irrégularité de la fréquence des conseils au niveau de certaines entreprises pose le problème de manque de suivi ou d'absence de contrôle. Cela pourrait justifier le fait que, sur les cinq entreprises enquêtées au Bénin, une qui ne tient pas régulièrement ses sections est déjà en liquidation.

3.5. Organe de contrôle de la gestion de l'entreprise

La figure 2 met en exergue les organes qui assurent le contrôle de la gestion des entreprises étudiées.

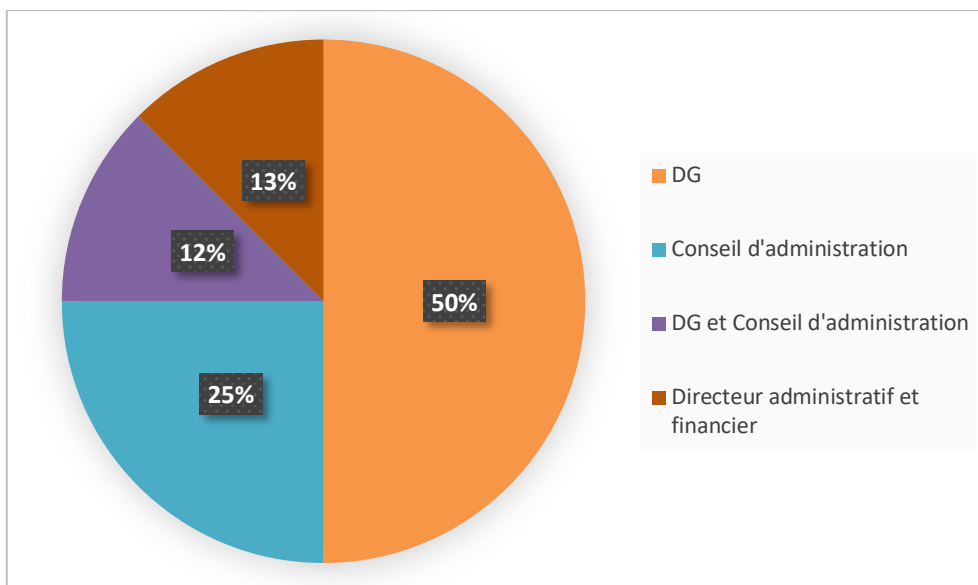
Figure 2 : Organes de contrôle de la gestion au sein des entreprises enquêtées

Source : Données de terrain août 2021

Il ressort de cette figure que dans 50% des entreprises, le contrôle de la gestion est assuré par le conseil d'administration. Dans 38% des entreprises, il est assuré par le conseil d'administration et le contrôle interne. Par contre dans 12% des entreprises, le contrôle de la gestion est assuré par le comité d'audit uniquement. Nous remarquons que le conseil d'administration joue, en effet son rôle de veille, et le positionnement de l'audit dans ces cas, sécurise les actifs de l'entreprise. Il pourrait de ce fait contribuer à la mise en œuvre des bonnes pratiques de gouvernance des entreprises.

3.6. Rattachement des organes de contrôle et de surveillance

La figure 3 présente le rattachement des organes de contrôle et de surveillance au niveau des entreprises étudiées.

Figure 3 : Rattachement des organes de contrôle et de surveillance

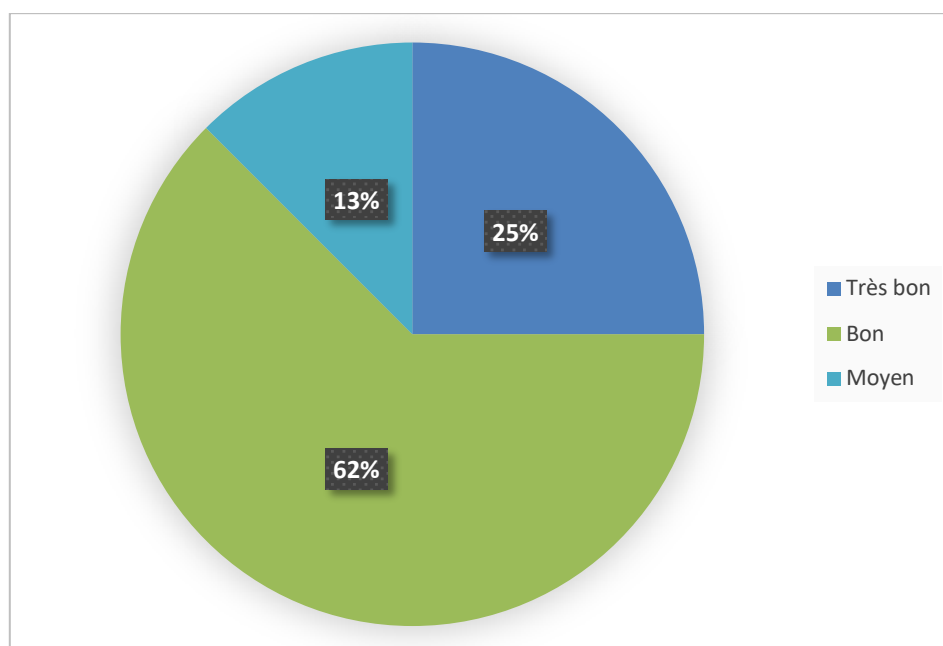
Source : Données de terrain août 2021

On remarque que les organes de contrôle sont rattachés au Directeur Général au niveau de 50% des entreprises enquêtées. Au niveau de 25% des entreprises, ils sont rattachés au conseil d'administration. Pour 12% des entreprises, ils sont rattachés au directeur général et au conseil d'administration. Et pour les 13% restant, ils sont rattachés au directeur administratif et financier. On constate que le rôle de surveillance de l'exécutif dévolue au conseil d'administration est rattaché à l'exécutif au niveau des 50% des entreprises. Il s'en déduit que le positionnement de l'activité de l'audit est très mauvais ce qui entache son indépendance (*norme 1110 de l'IIA*) et menace la capacité de l'audit interne à assurer, de manière impartiale ses responsabilités. Ainsi, son objectivité (*norme 1120 de l'IIA*) sera forcément atteinte.

Cela laisse croire que la direction générale assure en même temps la gestion et le contrôle de la gestion. Mais quant à la question de savoir si le DG a plus de pouvoir que le CA, 75% des répondants trouvent que les pouvoirs sont équilibrés entre le DG et le CA contre 25% qui trouvent que le DG a plus de pouvoir que le CA. Le contrôle de gestion rattaché au DG dans 50% des entreprises, pourrait justifier cela.

3.7. Niveau d'information sur le fonctionnement de l'entreprise

L'information est la clé de toute prise de décision. La figure 4 présente l'appréciation des répondants par rapport à leur niveau d'information sur le fonctionnement de l'entreprise.

Figure 4 : Appréciation du niveau d'information sur le fonctionnement de l'entreprise

Source : Données de terrain août 2021

Il ressort de cette figure que 62% des répondants ont un bon niveau d'information sur le fonctionnement de l'entreprise. 25% ont un très bon niveau d'information sur le fonctionnement de l'entreprise et 13% ont un mauvais niveau d'information sur le fonctionnement de l'entreprise. On en déduit que dans la majorité des entreprises, il y a une bonne communication entre les parties prenantes. Mais il est important de se poser la question si ces informations sont pertinentes, fiables et identifiables ?

Il est essentiel pour le succès d'une organisation de s'assurer qu'elle possède une structure de gouvernance solide, dotée de pratiques et de politiques efficaces et éthiques, ainsi que des informations utiles à la prise de décision qui soient exactes, fiables et disponibles en temps voulu. La combinaison de ces facteurs, à laquelle s'ajoute une attitude crédible en termes de transparence et de devoir de rendre compte, a un impact sur la réputation de l'organisation, sur la satisfaction des parties prenantes, ainsi que sur sa croissance et sa rentabilité globales (CBOK, 2016).

Le conseil d'administration, comité d'audit, direction générale, collaborateurs et actionnaires font partie des parties prenantes qui souhaitent avoir une assurance à propos des informations qu'elles utilisent pour prendre des décisions stratégiques. Elles veulent également être assurées que le système de gouvernance de l'organisation fonctionne de manière efficace pour atteindre ses objectifs, et accroître les bénéfices et la longévité de l'organisation. Il est important que

l'audit interne et le contrôle interne soient à l'affût des opportunités leur permettant d'identifier les risques relatifs à la gouvernance, de les communiquer et de formuler des recommandations de bonnes pratiques aux parties concernées. Par ailleurs, une communication efficace doit également être assurée dans toute l'organisation de façon ascendante, descendante et transversale.

4. Discussion

Cette recherche a porté sur l'analyse de l'influence de l'audit interne sur les bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise. Il ressort des résultats que l'audit interne et le contrôle interne contribuent à la bonne gouvernance des entreprises à travers la réduction d'asymétrie d'information mais aussi la prévention et la gestion des risques. Cela est confirmé par (Lemoigne, 1974) qui a montré que le contrôle interne participe à la fiabilisation des informations produites et transmises mais aussi des informations obtenues de l'extérieur. La fiabilité de l'information est l'un des objectifs fondamentaux du contrôle interne. L'entreprise reçoit de l'information et secrète ses propres informations. Il distingue trois catégories d'information :

- Les informations primaires : elles sont générées par l'entreprise à chacune de ses transactions avec son environnement pour son activité courante. Elles entrent dans la base de données pour servir de besoins légaux et à la prise de décision : ce sont des informations intra- organisationnelles ;
- Les informations relatives aux éléments de nature plus discontinue que l'entreprise se procure à l'extérieur pour éclairer certaines de ses décisions. Parmi ces informations, citons celles relatives à la croissance du secteur d'activité, à la part de marché, de la concurrence ;
- Les informations liées au fonctionnement interne de l'entreprise (échange inter services, résolution des problèmes) appelées informations inter-organisationnelles.

De plus, selon (Pigé, 2002), les défaillances du contrôle interne dans le cas d'Enron sont imputables en partie à l'opportunisme du directeur financier à travers le détournement des procédures d'approbation du groupe de leur finalité ou les transgressions purement et simplement des mêmes procédures pour permettre à Enron de continuer à afficher des performances sans commune mesure avec toutes ces informations, constituent la banque de données de l'entreprise.

Ainsi, la fiabilité d'une information s'apprécie à travers les éléments de preuve qu'elle est censée comporter. Cette fiabilité de l'information ne s'obtient que grâce à la mise en place des procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les transactions que l'organisation réalise avec ses partenaires internes et externes. La qualité de ce dispositif de contrôle interne peut être recherchée autour :

- D'une organisation dans laquelle les niveaux de responsabilité et les délégations de pouvoirs sont clairement définis, écrits et connus de tous. Un tel système donne raisonnablement l'assurance que les transactions sont exécutées dans le respect des autorisations et pouvoirs conférés par la direction ;
- D'une séparation des tâches qui permette de bien distinguer les tâches d'enregistrement, les tâches opérationnelles et les tâches de conservation ;
- D'une description des fonctions devant permettre d'identifier les origines d'informations produites, les consignes d'exécutions générées par cette fonction et les destinataires des informations ainsi produites ;
- D'un système de contrôle interne comptable suffisant, permettant de s'assurer que toutes les transactions sont effectuées conformément aux instructions générales et spécifiques et qu'elles sont comptabilisées de manière à produire une information financière conforme aux principes comptables généralement admises et s'assurer une sauvegarde des contrôles et une comptabilisation appropriée des actifs de cette organisation ;
- De l'établissement des manuels de procédures ou des modes opératoires comptables prévoyant les documents internes utilisés (contenu, diffusion, conservation) et le mode de classement de ces documents ;
- D'un recueil des flux d'informations ou diagrammes de circulation de documents ou d'information ou flow-chart retraçant la définition, l'origine, la circulation et la destination des informations et de leurs supports. Il est important de définir la configuration de ces supports d'information et la diffusion de l'information produite et traitée.

Aussi, selon (Lamkaraf et Zaam, 2019), « l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne, la gestion des risques et la réduction d'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise ». Mais, la culture de l'organisation et son influence sur le

management des risques, les valeurs éthiques, les comportements souhaités, et le ton donné par la direction sont des facteurs sous-jacents communs et importants qui stimulent et accompagnent les efforts de préservation et de création de valeur. Il est juste de dire que la culture de l'organisation, les valeurs éthiques et le comportement souhaité, influencent de manière essentielle et prépondérantes la réussite de l'organisation, lui permettant d'obtenir d'excellents résultats en termes de gouvernance. De même, il est bon de souligner l'importance de l'audit interne et son implication dans l'atteinte de tels résultats. En effet, selon (Ramamoorti et Siegfried, 2016), « la culture de l'organisation est un facteur sous-jacent commun et important qui stimule et accompagne les doubles efforts de préservation et de création de valeur ». De plus, ces auteurs soulignent l'importance de l'audit interne et de son implication dans l'atteinte de tels résultats. Par ailleurs, « l'auditeur en général ne doit plus être considéré comme un agent d'autorité, la vision doit changer de façon à le percevoir comme une personne qui aide, assiste l'établissement à maîtriser ses risques et atteindre les objectifs qu'on lui a assigné » (EL Khattab et Zouair, 2021). Il importe de ce fait à la Direction Générale de réunir les conditions favorisant ce modèle. L'audit interne est considéré comme « *guard of the corporate culture* » et est le plus approprié pour fournir le confort requis par le Comité d'Audit, ceci grâce à sa position interne, sa familiarité avec l'entreprise et sa proximité avec l'ensemble de l'entreprise (Sarens, 2007a). D'autres attentes à l'égard de l'audit interne sont relevées :

- Celle de la Direction demandant que l'audit interne surveille la culture d'entreprise ;
- L'audit interne contribue activement à l'intégration d'entreprises nouvellement acquises, à les faire évoluer vers des politiques et procédures standardisées et globales (Sarens, 2007f) ;
- Vu la distance entre le Comité d'audit et le niveau opérationnel, l'audit interne est un important communicateur afin de donner une impression générale de la culture du risque et du contrôle, de l'intégrité des gens [...] Jouer ce rôle de traducteur fait de l'audit interne un « gardien de la culture d'entreprise » (Sarens, 2007g).

La culture et le système de valeurs de l'entreprise ont un rôle primordial en tant que régulateurs et éléments de cohésion des échanges entre individus à l'intérieur de l'entreprise, mais également en tant que réponse à l'environnement (Leclaire, 1995). En ce sens, l'audit interne constitue un élément garant de la culture d'entreprise.

Prenant aussi en compte une série d'interview diffusée en 2016 dans le CBOCK « Promouvoir et soutenir l'efficacité de la gouvernance de l'organisation », la plupart des intervenants ont mis

l'accent sur la culture d'entreprise comme l'une des clés de succès de la gouvernance d'entreprise. Cela nous amène à confirmer qu'une entreprise prospère lorsque ces dirigeants ou ses acteurs clés font de leur action phare ce qu'on peut appeler « la culture d'entreprise et l'éthique ».

De plus, pour que l'audit interne soit efficace, et pour qu'il puisse générer la valeur ajoutée socio-économique escomptée, des solutions doivent être adoptées pour pallier aux dysfonctionnements relevés dans cette étude. Ainsi, l'action la plus importante qu'il faut entreprendre est que les instances gouvernementales et les organes de gouvernance, doivent afficher une réelle volonté politique, de laisser l'audit interne jouer pleinement son rôle. Ils doivent, aussi, prendre les mesures nécessaires pour protéger les entités d'audit et les auditeurs internes. De même, il faut que les organes de contrôle soient dotés des moyens adéquats pour l'accomplissement de leurs missions et l'exécution de leur travail. De ce fait, il faudrait améliorer la qualité de l'environnement de contrôle au sein des entreprises.

L'environnement de contrôle d'une entité est le fondement de la structure de contrôle interne de l'organisation toute entière (au niveau financier, opérationnel et de la conformité) et de la protection de ses actifs. Les auditeurs internes doivent tenir compte des risques liés aux défaillances de l'environnement de contrôle dans l'élaboration des plans d'audit annuels (ou ayant une autre périodicité), ainsi que dans la planification de chaque mission d'audit. Aujourd'hui il n'est plus question de parler de gouvernance d'entreprise sans parler de la culture qui correspond aux valeurs éthiques, comportements souhaités et la compréhension des risques de l'entité.

Allant dans le même sens (Ramamoorti & Evans, 2011), ont trouvé que l'organe de gouvernance autant que l'audit interne devraient reconnaître que la culture de l'organisation est un moteur et un levier clé de la réussite de la performance et de résultats concrets de la gouvernance. En effet, selon eux, le processus métier, le contrôle interne, les politiques et les procédures sont associés à des contrôles des compétences, tandis que la culture de l'organisation, par définition, se distingue par de nombreux aspects immatériels et comportementaux qui nécessitent des contrôles liés aux comportements.

Dans un rapport de 2016 sur la culture d'organisations, le *Financial Reporting Council*, régulateur indépendant pour le Royaume-Uni, insiste sur la nécessité de relier mission, stratégie et culture. Le rapport conclut que la stratégie destinée à réaliser la mission de l'organisation

devrait refléter les valeurs et la culture de l'organisation et qu'elle ne devrait pas être conçue isolément.

Par ailleurs, selon (Bertin, 2011), l'éthique et l'intégrité des dirigeants sont le fruit de la « culture d'entreprise », qui se matérialise dans des normes d'éthique et de conduite, ainsi que dans les méthodes utilisées pour communiquer et développer celles-ci au sein de l'entreprise.

A cet effet :

- La direction générale doit jouer un rôle prépondérant dans la détermination de la culture d'entreprise ;
- Des principes d'éthique doivent être inculqués et des conseils explicites en la matière doivent également être prodigués ;
- L'exemple doit constituer la meilleure façon de promouvoir un message de comportement conforme à l'éthique ;
- Le management doit communiquer oralement au personnel les valeurs et les normes de conduite retenues par l'organisation.

Il trouve qu'il est particulièrement important que des sanctions soient prévues en cas de violation de ces codes de conduite et que des mécanismes de communication des infractions soient mis en place.

Par ailleurs, le référentiel (COSO, 2017), intègre désormais la culture d'entreprise dans la gouvernance d'entreprise y compris les éléments concernant la vision, la mission et les valeurs.

Il met l'accent sur la relation entre la gestion des risques et les valeurs fondamentales établies par le conseil et la direction générale.

En outre, le cadre reconnaît l'influence de la culture sur les pratiques de la gestion des risques et la prise de décision, y compris l'influence de la partialité de la direction.

En définitive, selon (COSO, 2017), la culture souhaitée correspond aux valeurs éthiques, aux comportements souhaités et à la compréhension du risque de l'entité.

Conclusion

De l'analyse des différents modèles de gouvernance des sociétés anonymes au Bénin et au Togo, il ressort que les modes de gouvernance ne garantissent pas l'éclosion des différentes missions d'assurance et de conseil dans la plus grande transparence et objectivité. De plus, l'audit interne et le contrôle interne permettent de surmonter les obstacles potentiels afin de

garantir une pérennité des organisations dans un environnement de contrôle favorable à travers la réduction de l'asymétrie d'information et aussi leur contribution aux pratiques de bonne gouvernance. Toutefois, l'une des conditions essentielles de la survie d'une entreprise ou plus généralement d'une organisation réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente, dans le sens des objectifs poursuivis par l'organisation. La mise en place des procédures de contrôle interne efficace permettra d'obtenir la coordination nécessaire aux comportements de tous les acteurs (dirigeants, salariés, clients, sous-traitants, fournisseurs notamment). Le rôle de l'audit est d'évaluer l'efficacité des procédures de contrôle interne en s'assurant qu'elles orientent les comportements des acteurs vers les objectifs fixés, et de signaler les manquements aux engagements pour que soient prises des mesures correctrices. Dans le contexte de la gouvernance d'entreprise, nous pouvons considérer l'audit interne comme une activité, qui permet non seulement la réduction d'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, mais aussi un mécanisme d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne et la maîtrise des risques de l'entreprise. Cependant, une fois que l'audit interne est en place, comment l'organisation réagit-elle vis-à-vis de la raison d'être de cette fonction ?

Nous proposons que les éléments de la culture souhaitée d'entreprise soient pour nos pays un mode de gestion quotidien à mettre dans la charte et le code de déontologie des entreprises.

Il est important que le couple « culture et gouvernance » soit intégré dans la stratégie globale de nos entreprises. Aussi, il faudra orienter les auditeurs dans l'élaboration de la cartographie de risques de l'entité, la prise en compte de l'audit comportemental, des valeurs éthiques et de la culture souhaitée. Mais tenant compte de la taille de notre échantillon, les résultats que nous avons obtenus ne sont que peu extensibles. Il serait intéressant, dans une future recherche, d'examiner l'effet de l'audit interne et du contrôle interne sur la gouvernance des entreprises dans un grand échantillon et de procéder pour ce faire à la technique du sondage statistique qui permet d'obtenir les preuves d'un dysfonctionnement concernant une population nombreuse.

BIBLIOGRAPHIE

- Bertin, E., 2011. Audit interne : enjeux et pratiques à l'international. Editions Eyrolles.
- CBOK, 2016. Promouvoir et soutenir l'efficacité de la gouvernance de l'organisation. The IIA Research Foundation.
- Charreaux G., 2002. Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive, document de travail.
- Charreaux G., 2004. Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux, cahier de FARGO n°1040101.
- Chekroun, M., 2014. Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes (PhD Thesis).
- COSO 1, 1992. Carte intégrée du contrôle interne.
- Ebondo Wa Mandzila, E., 2004. La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise (PhD Thesis). Paris 12.
- El Hilali, K., Benlakouiri, A., 2019. L'audit interne : Un outil au service de la gouvernance d'entreprise. Rev. Consol. Comptab. Manag. Perform.
- EL Khattab Y., & Zouair Y., 2021. Audit interne et gestion des risques opérationnels : Cas des établissements publics de la ville de Rabat. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : Numéro 4 » pp : 408 - 432
- IIA, 2014. Eléments de connaissances nécessaires à l'audit interne.
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H., 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, Vol.3, pp 305-360.
- Lamkaraf I., Zaam H. 2019. L'audit interne au service de la gouvernance d'entreprise », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit. Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 559 – 571
- Leclaire, N., 1995. L'image interne d'entreprise : élément d'activation des ressources humaines.
- Lemoigne J.L., 1974. Le système d'information dans les organisations. PUF.
- Numa, G., 2009. Théorie de l'agence et concessions de chemins de fer français au 19ème siècle. Rev. Déconomie Ind. 105–128.
- Pigé B., 2002, « De l'utilisation des stock- options : les dérives éventuelles à la lumière du cas Enron », *Revue française de Comptabilité*, n° 348, octobre, pp.28-30.
- Ramamoorti, S., et R. Luke Evans. 2011. The Corporate Ethics Audit. *Internal Auditor*, août: 25, 27.

- Ramamoorti S. et Siegfried A.N. 2016. « Promouvoir et soutenir l'efficacité de la gouvernance de l'organisation. Le rôle de l'audit interne ». Fondation de la recherche de l'Institute of Internal Auditors (Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIARF).
- Sarens, G., 2007. The role of internal auditing in corporate governance: qualitative and quantitative insights on the influence of organisational characteristics. Dissertation. Ghent University. 2007a - page 27, 2007b – page 43, 2007c – page 65, 2007d – page 97, 2007e – page 121, 2007f – page 145, 2007g – page 148, 2007h – page 149
- Ziani, A., 2019. Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes. Rev. Contrô Comptab. L'audit 3.