REPUBLIQUE DU BENIN

****

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

****

UNIVERSITE D'ABOMEY-CALAVI

****

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE GESTION

****

MEMOIRE DE LICENCE PROFESSIONNELLE

OPTION : GESTION

FILIERE : COMPTABILITE, AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

THEME :

ANALYSE DU ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS L'AMELIORATION DE LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES PUBLIQUES : CAS DE LA SOCIETE BENINOISE D'ENERGIE ELECTRIQUE

Réalisé par :

***Vaugelas* HOSSOU** **&** ***Marcel* MALE**

Maitre de stage :

M. Thierry CODO

Directeur de l'audit interne à la SBEE

Maitre de Mémoire :

M. Emmanuel HOUNKOU

Professeur Agrégé des universités de CAMES, Enseignant à la FASEG

Année académique : 2015-2016

La Faculté des Sciences Economiques et de Gestion n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

DEDICACE

- *A mon père **Richard HOSSOU***
- *A ma mère **Salamatou ADEGNIKA***
- *A mes sœurs et frère **Bénérice, Sandrine, Lauriane et Melkide***

Je dédie cette œuvre

Vaugelas HOSSOU

DEDICACE

- *A YESHUA HAMASHIAH*
- *A mon petit frère **Parfait MALE***

Je dédie cette œuvre

Marcel MALE

REMERCIEMENTS

Ce mémoire ne serait pas une réalité sans les apports et contributions de certaines personnes. Nous remercions donc,

- Professeur ***HOUNKOU Emmanuel***, notre maitre de mémoire pour avoir bien voulu malgré vos multiples occupations nous encadrer dans le cadre de ce travail,
- Professeur ***IGUE B. Charlemagne***, doyen à la FASEG-UAC, pour l'effort fourni pour la valorisation de la faculté,
- M. ***CODO Thierry***, notre maitre de stage pour votre dévouement et toute l'attention accordés à la réalisation de ce travail
- M. ***TOSSOU Laurent***, Directeur Général de la SBEE pour nous avoir accordé ce stage,
- M. ***AGBOVOEDO Joress***, Doctorant en sciences de gestion à la FASEG /UAC
- M. ***ZINSOU Didier, AGBEDE Claver*** et ***BOTON Franck*** pour leurs conseils et apports
- Tout le personnel de la SBEE pour leur soutien et leur franche collaboration
- Tous les professeurs de la FASEG,
- Nos amis qui de près ou de loin ont participé à la réalisation de ce travail,
- Le Président et les membres du jury, c'est un honneur que vous nous faites pour avoir accepté juger ce travail.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

DAI : Direction de l'Audit Interne

DCAF : Direction Centrale de l'Administration et des Finances

DCB : Direction de la Comptabilité et du Budget

DG : Direction Générale

DGA : Direction Générale Adjointe

DRA : Direction Régionale Atlantique

DRAD : Direction Régionale Atacora / Donga

DRBA : Direction Régionale Borgou/Alibori

DRMC : Direction Régionale Mono/Couffo

DROP : Direction Régionale Ouémé/Plateau

DRZC : Direction Régionale Zou/colline

FASEG : Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

IFACI : Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes

IIA : Institute of Internal Auditors

SBEE : Société Béninoise d'Energie Electrique

SDEE : Société Dahoméenne de l'Electricité et d'Eau

SIM : Système d'Information Management

SONEB : Société Nationale des Eaux du Bénin

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : répartition de la production……05

Tableau 2 : répartition du personnel par catégorie socio-professionnelle…….……10

Tableau 3 : objectifs pour l'année 2015……44

Tableau 4: objectifs pour l'année 2016…….…....45

Tableau 5 : niveaux de contrôle…….…….……..…...46

Tableau 6 : nombre de contrôle prévus et réalisés par la DAI en 2015…….**.....**47

Tableau 7 : nombre de contrôle prévus et réalisés de mai en aout 2016….. ..…....48

Tableau 8: recommandation en 2015…….……...48

RÉSUME

Par l'analyse du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques ; cas de la SBEE ; il nous a été permis de comprendre et d'apprécier le mécanisme de l'audit de la SBEE et de réfléchir sur les problèmes auxquels la direction de l'audit interne est confrontée. Il est spécifiquement question des problèmes liés à la contribution de la direction de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la SBEE.

Pour contribuer à l'efficacité de l'audit interne à la SBEE nous avons jugé idéal de proposer des solutions allant dans le sens de l'amélioration de la performance de son système d'audit à travers notre thème car l'audit interne de par ses objectifs et missions, joue un rôle capital dans la gouvernance de la SBEE. Pour conduire à terme cette étude, la recherche qualitative a été utilisée afin d'atteindre nos objectifs. Cette posture dite interpretativiste nous a conduit au diagnostic selon lequel la fonction d'audit interne permet la bonne gouvernance de la société mais certaines insuffisances ont été constatées. Pour pallier à ces insuffisances, des suggestions et approches de solutions ont été formulées ainsi que leurs conditions de mise en œuvre.

Mots clés : audit interne, gouvernance, entreprise publique.

ABSTRACT

By analysing the role of internal audit in improving the governance of public campanies; if SBEE; we were allowed to understand and appreciate the audit mechanism of SBEE and reflect on the problems of the audit department is facing. It is specically question of problems related to the contribution of the management of internal audit in improving governance SBEE

To contibute to the effectiveness of internal audit to SBEE we considered ideal to offer solutions in line with the improvement in the performance of its audit systems, throughout our theme because the internal audit by its objectives and tasks plays a vital role in the governance of SBEE. To conduct this study eventually, the qualitative research had been used to attain our goals. This posture called '' interpretativiste'' led to the diagnosis according to which the function of internal audit allows the good governance of the campany but some shortcomings we observed. To overcome these shortcomings, suggestions and approaches to solutions we formulated and their terms of implementation.

KEY WORDS: internal audit, governance, public enterprises.

SOMMAIRE

Introduction……1

ChapitreI : CADRE INSTITUTIONNEL ET THEORIQUE DE L'ETUDE ……..……3

Section 1 : cadre institutionnel……. …….……..…….3

Section 2 : cadre théorique …….……..…….…….....14

Chapitre II : REVUE DE LITTERATURE, POSTURES EPISTEMOLOGIQUES ET METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE……17

Section 1 : revue de littérature et postures épistémologiques……..17

Section 2 : Cadre méthodologique de l'étude…….….38

Chapitre III : CADRE EMPIRIQUE DE L'ETUDE…….43

Section 1 : Présentations et analyses des résultats…….....43

Section 2 : suggestions et implication managériale…….……...……..…….51

CONCLUSION……..……54

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES……..……..…56

ANNEXES

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION

Suite aux scandales financiers qui ont secoué ces dernières années le monde financier, notamment le secteur de prêts hypothécaires dont la New Century Financial Corporation, la Banque Centrale, Lehman Brothers, Goldman Sachs sont les entreprises les plus touchées, il est indispensable de mettre en place un système de contrôle interne dont l'audit interne, devenu un outil incontournable au sein de la gouvernance d'entreprise. A cet effet, on peut affirmer que l'audit interne a un rôle important à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information, ainsi que dans l'équilibre de pouvoir par la présence du comité d'audit.

Ceci étant, la Société Béninoise d'Energie Electrique (S.B.E.E) a vu le jour dans les années 1920 à Cotonou et a subi depuis 1994 un certain nombre d'évènement qui se sont traduits par la dégradation sans cesse de ses performances. Nous pouvons citer au nombre de ces évènements la dévaluation du francs CFA de janvier 1994, les crises énergétiques, les fluctuations du coût du dollar, des produits pétroliers et du cuivre, la hausse des prix de matières premières et fournitures.

L'électricité loin d'être un produit de luxe, est aujourd'hui un bien de première nécessité pour les populations. Elle est aussi un facteur de production qui détermine la compétitivité de toutes les entreprises et de ce fait accompagne la croissance économique de notre pays. Aujourd'hui, la société est suffisamment critiquée par ses clients à cause de la chute de la tension d'électricité, des coupures répétées du courant électrique, la non satisfaction à temps des demandes d'abonnement.

Ainsi, pour redorer son image de marque, la Société Béninoise d'Energie Electrique, dans sa restructuration pour l'amélioration de sa gouvernance, s'est dotée d'un département Audit interne avec pour objectifs l'amélioration de ses pratiques internes et des services offerts, et le contrôle de gestion de ses ressources, la réalisation du contrôle du suivi budgétaire et l'évaluation des processus de gestion des risques, de la maitrise des opérations de gouvernement de l'entreprise en vue d'accroitre ses performances. L'Audit Interne, en effet, a plusieurs outils pratiques permettant d'atteindre les objectifs recherchés. Mais seuls ceux utilisés par la Direction de l'Audit Interne de la S.B.E.E feront l'objet de notre étude. Au

nombre de ces outils nous pouvons citer entre autres le contrôle interne, le recoupement d'information et les termes de références.

Face aux marges de manœuvres des dirigeants qui se réduisent aux champs d'intervention des décisions, à l'incertitude des données et des résultats et à l'augmentation des besoins des clients, il nous est paru vital au cours de notre stage à la Direction de l'Audit Interne de la SBEE, de nous interroger sur les alternatives possibles pour mieux piloter la performance de la Société.

Le rôle que doit entreprendre la fonction de l'audit interne étant au centre de notre problématique, nous abordons de manière exhaustive la relation étroite qui prévaut entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, sachant que cette relation a une grande importance au sein des entreprises publiques. Ces dernières années, ces entreprises sont obligées non seulement de créer une fonction d'audit interne mais aussi de renforcer son rôle surtout dans le domaine de la gouvernance d'entreprise, ce mécanisme peut conduire ces entreprises à créer de la valeur ajoutée en répondant aux attentes des parties prenantes. A cet effet, le choix de la recherche a été porté sur le thème : « ***Analyse du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : cas de la Société Béninoise d'Energie Electrique*** ».

Cette étude présente trois chapitres :

- Le premier chapitre est consacré au cadre institutionnel et théorique de l'étude
- Le deuxième chapitre traite la revue de littérature, des postures épistémologiques et du cadre méthodologie de l'étude ;
- Le cadre empirique de l'étude fait l'objet du dernier chapitre.

CHAPITRE I :

CADRE INSTITUTIONNEL ET THÉORIQUE DE L'ETUDE

Ce chapitre traite du cadre institutionnel et théorique de notre étude en présentant la Société Béninoise d'Energie Electrique dans toutes ses formes.

SECTION 1 : Cadre institutionnel de l'étude

Dans le but de participer à l'émergence de la structure nommée SBEE, l'étude dans le cadre de la rédaction de ce mémoire, a été faite dans l'une de ses unités administratives. Ainsi, ferions-nous une brève restitution des mécanismes de fonctionnement de ladite structure, après avoir présenté son histoire.

Paragraphe1 : Présentation générale de la SBEE

Ce paragraphe expose l'historique, la mission, la personnalité juridique de la SBEE et son environnement.

A-Historique

L'implantation de l'énergie électrique au Bénin remonte dans les années 1920 avec l'installation d'un groupe électrogène de 50kw à Cotonou pour alimenter l'éclairage public dans la zone WARF au quartier missèbo et d'un autre petit groupe à Porto-Novo pour alimenter en courant continu, le palais des gouverneurs et la maison DROUOT. A partir de 1945, la fourniture de l'énergie électrique s'est étendue aux campements, auberges et salles de cinéma de 19 heures à minuit.

La production et la distribution de l'énergie électrique sont assurées par la voirie à partir de 1948.Cette voirie réalise la première interconnexion entre Cotonou et Porto-Novo par une ligne aérienne en cuivre de 14mm en 1952. Les groupes électrogènes constituaient l'unique moyen de production.

Par la convention de 30 mars 1955, la gérance des premières énergies électriques est confiée à une société française dénommée la Compagnie Centrale de Distribution d'Energie Electrique (CCDEE). La société avait au début pour mission la production et la distribution de l'énergie électrique dans les grandes villes telles que : Porto-Novo et Cotonou. Par la suite, l'Etat lui a concédé l'adduction, le traitement et la distribution de l'eau. Les activités de la compagnie se sont progressivement étendues aux villes Parakou, Abomey, Ouidah et leurs environs.

En Février 1973, l'Etat dahoméen décide de racheter la CCDEE qui devient Société Dahoméenne d'Electricité et d'Eau (SDEE). Ainsi la connexion fut élargie aux réseaux d'eau de Cotonou, Porto-Novo et Ouidah. L'ordonnance n°74-20 du 11 mars 1974 définit la SDEE comme un établissement public national à caractère industriel et commercial.

La SDEE exerce ses activités conformément aux règles du droit commun des sociétés. Sa gestion financière respecte les règles de la comptabilité privée en usage dans les sociétés industrielles et commerciales de manière à faire face à toutes les charges d'exploitation, de fonctionnement et d'investissement. Elle relève de la législation fiscale. Elle a un capital entièrement souscrit en apport immobilier, matériel et par dotation financière.

La SDEE devient SBEE après le changement de la dénomination du pays, qui passe de Dahomey à la République Populaire du Bénin(RPB). Par décret n°89-123 du 30 mars 1989, portant approbation des statuts de la SBEE, la société est devenue une société d'Etat à caractère industriel et commercial au capital de trois milliards (3.000.000.000) de francs CFA entièrement souscrit par l'Etat béninois. Par décret n°95-14 du 24 janvier 1995, ce capital a augmenté et est porté à dix milliards (10.000.000.000) de francs CFA divisé en un million d'actions de nominal dix mille (10.000) francs chacune ; son siège est situé à l'avenue Pape Jean Paul II à Cotonou.

La SBEE a été scindée en deux sociétés par le décret n°2003-204 du 12 juin 2003 par la création de la Société Nationale des Eaux du Bénin(SONEB) dont la mission est la gestion de l'activité de l'eau. Du fait de cette séparation, la dénomination de la Société Béninoise d'Electricité et d'Eau s'est trouvée modifiée de ses statuts par décret n°2004-098 du 01 mars 2004 qui devient Société Béninoise d'Energie Electrique, son capital social étant maintenu à dix milliards (10.000.000.000) de francs CFA.

L'historique à elle seule ne permet pas de mieux connaître la SBEE, il faudra également cerner sa mission.

B-Mission

La SBEE a pour mission l'exécution des politiques du gouvernement, la promotion et l'utilisation des ressources énergétiques.

La principale mission à la SBEE est l'approvisionnement, la production, le transport et la distribution de l'énergie électrique sur toute l'étendue du territoire béninois.

Dans l'accomplissement de sa mission, la SBEE s'occupe également de la production des poteaux électriques et réalise des travaux d'extension et de branchements. La mission de la SBEE a beaucoup évolué.

TABLEAU 1 : La répartition de la production

RUBRIQUES	2013		2014		2015		Variation	
	Energie (MKWH)	Part %	Energie (MKWH)	Part %	Energie (MKWH)	Part %	(1)	(2)
Centrale thermique	231,427	31,09	307,438	37	324,604	33,17	32,84 %	05,58 %
Yeripao (hydraulique)	457	0,07	532	0,06	0	0,00	16,41	100,00
Achats	512,284	68,84	523,116	62,96	653 731	66,83	-1,46	-16,49
Total	744 168	100	830 838	100	978 335	100	6,84	14,97

Source : SBEE, rapport d'activité de 2015.

C- Personnalité Juridique

La SBEE est une société à caractère industriel et commercial dotée de la personnalité juridique. Elle jouit d'une autonomie financière et son capital est de dix milliards de francs (10.000.000.000) CFA divisé en (01) million d'actions de dix mille (10.000) CFA chacune entièrement libéré par l'Etat béninois.

Elle est régie par les dispositions de la loi n°88-005 du 26 mai 1988 relative à l'organisation et au fonctionnement des entreprises publiques et semi-publiques au Bénin. Elle est placée sous la tutelle du ministère de l'Energie et de l'Eau et elle exerce son activité conformément aux lois et usages régissant le fonctionnement des sociétés privées.

Elle est inscrite au registre de commerce et de crédit mobilier sous le numéro R.C Cotonou n°736-B ; et à l'INSAE au N°2514101173701. L'annonce légale est intervenue au journal officiel du Bénin le 04 juin 2004.

D-Organigramme de la SBEE

En vue de permettre à tous les acteurs de la vie de l'entreprise de bien comprendre les différentes fonctions, les relations existantes entre elles, ainsi que les niveaux d'autorité et de responsabilité, il est important de se référer à un organigramme.

Celui de la SBEE est présenté en annexe n°1.

E-Description de l'organigramme

La SBEE a connu de modifications notables au niveau de sa structure organisationnelle et ceci dans le but de promouvoir la technicité et le professionnalisme, d'améliorer la qualité du service et de répondre aux exigences de la clientèle.

Au 28 février 2008, il est composé comme suit :

- le conseil d'administration(CA)

  Il a pour mission de définir les objectifs généraux de la société, de contrôler l'atteinte des objectifs fixés par la société, d'adopter le budget de fonctionnement et d'investissement de la société, d'arrêter le bilan et les états financiers établis par le Directeur Général et de les soumettre à l'approbation

du Conseil des Ministres, de statuer et de donner son accord au Directeur Général sur toutes les grandes décisions patrimoniales.

- la Direction Générale

  Elle a pour attribution de définir les orientations stratégiques et managériales de l'entreprise, de concevoir et de négocier avec les directions, les contrats d'objectifs pour atteindre des objectifs globaux, d'entretenir les relations avec les institutions, coordonner les actions des directions centrales, de définir l'organigramme général de l'entreprise, d'initier les programmes d'investissement, d'approvisionnement, d'approuver, de valider pour rendre exécutoire l'ensemble des procédures de l'entreprise et enfin représenter la société à l'extérieure.

a) <u>Le Contrôle Général</u>

Le contrôle des activités et des opérations de la SBEE est organisé sur la base de l'architecture suivante :

-le contrôle des opérations : il comprend l'ensemble des mesures mises en œuvre par les responsables des structures opérationnelles pour maitriser leurs activités et les risques liés à celles-ci,

-l'inspection et l'audit interne : ils évaluent le contrôle des opérations et apprécient l'efficacité des opérations menées par les structures opérationnelles ;

Au commencement était, à la SBEE en septembre 1989, le service Audit Interne animé par le chef service Audit Interne seul jusqu'en janvier 1994 où il a été affecté un contrôleur des guichets et caisses de la SBEE.

Ce service en 1996 était devenu « Service Audit Interne et Inspection » comprenant l'auditeur, le contrôleur et quatre (04) inspecteurs (anciens directeurs centraux ayant perdu leur poste).

En 2000, il a été créé la Direction du Contrôle Générale ayant sous son contrôle le Département Audit Interne, le Département Contrôle de Gestion et le Département Contrôle des installations Techniques. Cette Direction est devenue en 2004 « la Direction de l'Inspection Générale » comprenant outre les trois (03) départements suscités quatre(04)

Inspecteurs de Zones. Cette Direction a cédé place à deux (02) autres entités en janvier 2006 pour devenir :

-Direction de l'Audit et de Contrôle de Gestion ;

-Direction de l'Inspection technique.

En 2008, il a été créé de nouveau le Contrôle Général comprenant :

-Direction de l'Audit et de l'Inspection ;

-Direction Contrôle zone sud 1 couvrant les régions du Littoral et de l'Ouémé-plateau ;

-Direction Contrôle zone Sud 2 couvrant les régions de l'Atlantique, du Mono-Couffo et du Zou-Colline ;

-Direction Contrôle zone Nord couvrant les régions du Borgou-Alibori et Atacora-Donga.

La direction de l'Audit et de l'Inspection exécute ses missions et attributions avec douze (12) Auditeurs Inspecteurs.

Elle a à sa tête le Directeur de l'Audit et de l'Inspection(DAI) placé sous l'autorité du Contrôleur Général. Par leurs avis, leurs conseils et recommandations, Audit et l'Inspection doivent contribuer :

-au respect des règles et procédures en vigueur ainsi qu'à l'amélioration et à l'adaptation constante de celles-ci ;

-à la protection et à la sauvegarde du patrimoine de la SBEE ainsi qu'à la qualité de l'information produite par les structures ;

-à la protection des biens et des personnes ;

-à l'utilisation économique et efficace des ressources ;

A la réalisation des objectifs fixés aux activités opérationnelles et aux programmes

-les contrôles externes : ils sont représentés par des cabinets d'audit de renommée internationale ou autres organismes dûment habilités, donc évaluent le dispositif du contrôle de la SBEE ou apporte une assistance aux organes chargés de sa direction.

b) <u>La cellule de contrôle de gestion et de la prévention des risques</u>

La cellule de contrôle de gestion et de la prévention des risques a pour mission de contrôler et de superviser les activités des services placés sous sa tutelle.

A ce titre, elle assure à travers ses services techniques :

-l'assistance à la Direction Générale dans l'organisation, le pilotage et l'amélioration des performances ;

-l'organisation et l'animation du Système d'Information Management (S.I.M) et du processus budgétaire ;

-l'élaboration du tableau de bord de l'entreprise ;

-l'administration (rédaction, négociation et évaluation) des contrats d'objectifs ;

-la détection des risques inhérents aux activités de la SBEE et notamment la protection juridique du patrimoine de l'entreprise.

Elle comprend :

- le service tableau de bord et suivi budgétaire

Ce service est chargé de :

-définir les indicateurs et les tableaux de bord nécessaire à la mesure des performances des centres de responsabilités ;

-collecter, traiter et analyser les informations relatives aux indicateurs de performance ;

-proposer les contrats d'objectifs des directions fonctionnelles et assister les responsables fonctionnels dans la gestion de leur contrat d'objectifs avec leurs collaborateurs ;

-faire le suivi de l'exécution du budget annuel de l'entreprise et mettre en évidence les écarts en vue de susciter des actions correctives.

- le service de gestion des risques et des affaires juridiques

Ce service est chargé d'identifier, d'évaluer et d'hiérarchiser périodiquement les risques liés aux activités de l'entreprise, proposer des outils appropriés de maitrise des risques, traiter et suivre les dossiers relatifs aux sinistres, litiges et contentieux.

c) La cellule formation

Elle a pour attribution la formation des employés de la société ; la documentation du personnel des documents afin de les outiller à mieux s'adapter aux nouvelles normes et techniques de travail.

F- Les ressources humaines

Pour la réalisation de ses nombreuses activités, la SBEE dispose d'un effectif composé de personnes qualifiées qui exécutent différentes tâches. Jusqu'au 31 décembre 2015, la SBEE comporte 1595 agents de différentes catégories reparties en cadres, en agents de maîtrise et agent d'exécution.

TABLEAU 2 : REPARTITION DU PERSONNEL PAR CATEGORIE SOCIO-PROFESSIONNELLE de l'année 2015

L'effectif de la société en 2015 est de 1595 agents toutes catégories confondues et reparti comme suit :

Catégorie	2013	2014	2015
Cadres	236	242	254
Agents de maitrise	200	220	257
Agents d'exécution	976	984	1084
Total	1412	1446	1595

Source : Direction des Ressources Humaines et Communication

G- Les ressources financières

Elles sont d'une importance capitale dans le suivi et le développement de toute entreprise. De ce fait, la SBEE dispose de deux sources de financement. Elle se sert des ressources financières internes générées par le cycle d'exploitations de ses propres activités. Du fait de l'insuffisance des dites ressources, la société fait appel à des ressources externes sous forme

d'emprunts à moyen et à long termes. La SBEE bénéficie de l'aval de l'Etat béninois non seulement dans la négociation des emprunts auprès des institutions de financement nationales et internationales mais également des subventions de ce dernier.

H- Les ressources matérielles

Pour la production de l'énergie électrique, la SBEE s'est dotée d'importants matériels et autres biens d'équipement au nombre desquels figurent :

-les matériels de production et de distribution d'électricité tels que les centrales thermiques et barrage hydroélectriques, les M.T.B.T ;

-les bâtiments administratifs ;

-un parc automobile ;

Un parc informatique.

I- Environnement externe de la SBEE

La Société Béninoise d'Energie Electrique jouit d'un monopole de production et de distribution de l'énergie électrique. Néanmoins pour son évolution, elle a besoin des emprunts qu'elle obtient facilement auprès des institutions financières et des banques car elle est une entreprise publique bénéficiant de l'aval de l'Etat dans les négociations.

Dans ses efforts, elle est appuyée par les partenaires techniques et financiers tels que : la Banque Européenne d'Investissement (BEI), l'Agence Française de Développement (AFD), le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), …etc.

De par ses prestations de service en fourniture d'énergie électrique, ayant servi une partie de sa clientèle, la SBEE dispose encore d'une masse de clients non satisfaite en énergie électrique soit de la qualité de l'énergie fournie, soit de la fourniture de ce bien de première nécessité. Malgré l'insatisfaction des clients il leur est réservé un mauvais accueil dans les agences et guichets de la SBEE, ils sont victimes des escroqueries et du vol et des tracasseries lors des payements des factures.

Cet état de choses a suscité un marché concurrentiel de grand renom. Ce qui justifie le développement de plusieurs sources d'énergie (énergie solaire, groupe électrogène, gaz, énergie éolienne) afin de satisfaire la clientèle non satisfaite par les produits de la SBEE.

Paragraphe2 : Observation du stage et analyse SWOT

Ce paragraphe décrit l'observation de notre stage tout en faisant ressortir le diagnostic SWOT de la société.

A-Observation du stage

La Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FASEG) est une entité de l'Université d'Abomey-Calavi dont la préoccupation est de former des étudiants qui seront capables de mettre en pratique les connaissances qu'ils ont acquises au cours de leur formation.

Dans le souci de permettre à ces étudiants d'acquérir non seulement une formation théorique, mais aussi professionnelle, il a été initié le système Licence-Master-Doctorat (LMD) depuis l'année académique 2008-2009. Ce système recommande aux étudiants d'effectuer un stage académique pratique obligatoire dans une institution en vue de confronter les acquis théoriques aux réalités du terrain.

C'est pour répondre à cette exigence de notre formation, que nous avons effectué un stage pratique à la Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE) plus précisément à la Direction de l'Audit Interne (DAI).

Le stage s'est déroulé à la SBEE, plus précisément à la Direction de l'Audit Interne (DAI) du 23 Mai au 22 Aout. Vu le temps qui nous est accordé, nous avons traité les rapports d'activités mensuels des agences et guichets et nous avons fait le contrôle sur le terrain dans quelque de ces agences. En dehors de ce travail, nous nous sommes consacré sur la rédaction de notre mémoire. Il faut noter que la direction de l'audit interne a été mise en place en 2014 précisément dans le mois d'Aout. Néanmoins, nous avons pu discuter avec la plupart des auditeurs et cadres de la DG. Ces discussions se sont portées sur les différentes activités menées et les difficultés rencontrées ainsi que les perspectives, cela nous a permis de proposer un à trois thèmes possibles à développer pour notre mémoire dont un a été choisi et appuyé par la DAI. Nous avons ensuite, proposé une méthodologie et les outils de collecte de données

qui ont été validés par la même direction. Lesdites informations ont été enfin analysées et des suggestions ont été faites dans le présent mémoire. Nous avons rencontré d'énormes difficultés au cours de la rédaction.

Elles sont dues notamment :

- ✓ à l'indisponibilité de certains cadres pour répondre à nos questions en raison de leurs multiples préoccupations,
- ✓ à l'accès difficile aux informations,
- ✓ à la contrainte de temps pour la réalisation du mémoire,

Mais, tout cela ne nous a pas empêché d'atteindre les objectifs que nous nous sommes fixés pour la rédaction de notre mémoire. Notre stage qui s'est déroulé au cours de la période allant du 23 Mai au 22 Aout à la DAI de la SBEE nous a permis de mûrir nos connaissances sur l'audit et le contrôle interne. En effet, elle nous a permis de mieux comprendre les paramètres de l'audit interne et de savoir que la question de l'audit au Bénin prend en compte surtout les trois premiers paramètres qui sont la disponibilité, la sincérité et l'indépendance.

B-Analyse SWOT : forces et faiblesses

Le fonctionnement de la SBEE est fondé sur une structure hiérarchisée dont les fonctions attribuées à chaque direction sont régies par les dispositions statutaires. Cela constitue un grand atout car favorisant une évolution normale de la société.

La société dispose des ressources humaines qualifiées dont, en moyenne, la formation est en adéquation avec la mission qui lui est assignée. Le personnel est dévoué à la tâche et ne ménage aucun effort pour sacrifier son temps au profit des intérêts de la structure. Sur le plan économique la société avait bénéficié de l'appui de l'ETAT et des partenaires Techniques et financiers dans le cadre du suivi de l'évolution des flux de l'énergie sur le marché national.

Ainsi, dans le but de faire face à certaines charges et de satisfaire les besoins de la population où qu'elle soit, la société met à contribution ses agences et guichets dans les 77 communes du pays.

La mission de la SBEE est d'assurer la fourniture en énergie électrique à toute la population à tout moment et en tout lieu s'inscrit dans les priorités du gouvernement. Malgré

les atouts dont dispose la SBEE, elle est confrontée à un certain nombre de difficultés telles que :

- déficit de personnel qui oblige certains agents à exécuter des tâches qui ne relèvent pas de leur attribution ;
- inexistence des infrastructures pouvant permettre à la société de connaitre le nombre exact des stocks ;
- la lenteur administrative dans le déblocage des fonds qui lui sont alloués ;
- insuffisance de matériels pour le contrôle permanent de l'activité des agences et guichets
- le nombre élevé d'agents conventionnés de la société constitue une lourde charge financière pour cette dernière ;
- ces importantes insuffisances de fonctionnement que rencontrent la SBEE méritent qu'une attention particulière soit accordée afin d'assurer la pérennité de la société et de garantir l'atteinte des objectifs visés.

Section 2 : Cadre théorique de l'étude

Cette section présente le cadre théorique de notre étude.

Paragraphe 1 : Problématique et intérêt de l'étude

A-PROBLEMATIQUE

Une entreprise est une structure économique et sociale, juridiquement autonome, comprenant une ou plusieurs personnes et travaillant de manière organisée pour fournir des biens ou des services à des clients dans un environnement le plus souvent concurrentiel (le marché) d'après le dictionnaire du manager (2010).Elle peut être considérée à la fois comme un agent de production qui combine des ressources et s'insère dans une chaîne d'activité économique, une entité sociale (dimension culturelle et relationnelle) et une réalité politique en tant que lieu d'échange, de négociation et de confrontation. Dans le droit communautaire, l'entreprise publique est une entité sur laquelle le pouvoir public peut exercer directement ou indirectement une influence dominante. Par leur caractère social, les entreprises publiques ont pour mission de contribuer au développement de la Nation.

L'assistance des entreprises publiques par le système d'audit interne est indispensable dans les pays en développement comme le Bénin. Les facteurs suscitant l'intervention des systèmes d'audit dans la gestion des entreprises publiques se situent à plusieurs niveaux. Nous pouvons noter entre autres : l'asymétrie d'information, la fraude, le non-respect des procédures, l'erreur etc.

Le contrôle de gestion est l'outil de gestion le plus utilisé pour traiter le pilotage de la performance d'une entreprise parce qu'il contribue à planifier et à veiller à l'atteinte des objectifs, sous contraintes financières.

Les faiblesses du contrôle de gestion ont amené les entreprises à se doter de l'audit interne. La mondialisation économique entrainant également celles des pratiques face aux réalités de l'environnement, les entreprises s'inscrivent dans cette démarche. Ainsi, vers la fin du 20è siècle, les entreprises publiques béninoises ont entrepris un certains nombres de reformes organisationnelles et structurelles qui ont instauré le service Audit interne parallèlement à l'existence d'audit externe. La Société Béninoise d'Energie Electrique fait partir de ces entreprises qui ont instauré l'audit interne afin de valoriser et améliorer le fonctionnement de la société. Toutes ces reformes instaurées permettent la recherche de la performance et des résultats. Les dirigeants des sociétés publiques en mettant en place une stratégie pour l'amélioration de la qualité de leurs services permettent une gestion plus efficace et efficiente axée sur le résultat.

Les institutions publiques doivent faire face à de nouveaux défis pour améliorer leur service tout en portant une attention croissante à leurs dépenses et à leur efficacité. Les responsables politiques, les citoyens et les usagers exigent en effet un service public de grande qualité. Par conséquent, l'attention ne doit plus uniquement se porter sur la légalité et la régularité de la dépense publique, mais aussi sur son efficacité et efficience selon Pierre-François wéry, (2013). Afin de s'adapter à cette nouvelle vision de la gestion, plusieurs entreprises ont développé de nouvelles approches de gestion basée sur la performance. La Société Béninoise d'Energie Electrique a mis en place un système pour assurer l'amélioration de ses performances et pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés néanmoins elle est confrontée à certains problèmes tels que : la non perception de l'importance de l'audit interne par les audités occasionnant la non considération de celui-ci, non atteinte des objectifs fixés.

Alors comment peut-on percevoir le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la SBEE ?

Dans ce contexte, il y a lieu de se poser les questions suivantes :

-Quels sont les difficultés qui entravent l'efficacité de l'audit interne à la SBEE ?

-Est-ce que l'audit interne tel que présenté assure-t-il l'amélioration de la performance à la SBEE ?

C'est dans cette vision que le sujet a été circonscrit autour du thème « Analyse du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : cas de la SBEE ».

B-INTERET DE L'ETUDE

L'intérêt de notre étude est d'analyser le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance au sein de la SBEE ; mettre l'accent sur la qualité de l'audit interne et son efficacité à la SBEE ; en vue de proposer des solutions pour une bonne gouvernance à la SBEE afin de nous permettre, nous étudiants en fin de formation de licence professionnelle en comptabilité, audit et contrôle de gestion de confronter nos connaissances académiques aux réalités pratiques.

Paragraphe 2 : Objectifs de l'étude

OBJECTIFS

Les objectifs de la présente étude sont déclinés en objectif général et en objectifs spécifiques.

1-Objectif Général

L'objectif général de notre étude est d'analyser le rôle de l'audit dans l'amélioration de la gouvernance de la SBEE.

2-Objectifs Spécifiques

- identifier les difficultés qui entravent le bon fonctionnement de l'audit interne à la SBEE.
- évaluer la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la performance à la SBEE.

CHAPITRE 2 : REVUE DE LITTÉRATURE, POSTURE ÉPISTÉMOLOGIQUE ET METHODOLOGIE DE L'ÉTUDE

Ce chapitre expose la revue de littérature, la posture épistémologique et le cadre méthodologique de notre étude.

SECTION 1 : Revue de littérature et postures épistémologiques

Nous allons, ici, exposer la revue de littérature et la posture épistémologique de notre recherche.

PARAGRAPHE 1 : REVUE DE LITTERATURE

Ce paragraphe comporte la clarification des concepts et expressions de l'étude, la revue théorique ainsi que la revue empirique de l'étude.

A -Clarification des concepts et expressions de l'étude

1-Notion d'Audit

Etymologiquement, le terme **« audit** » d'origine latine « auditus » signifie audition. Des questeurs qui étaient des fonctionnaires du trésor, sont chargés de cette mission. Ils étaient tenus de rendre compte oralement devant une assemblée composée « d'auditeur » qui approuvait par la suite les comptes.

Dès le début du 20ème siècle et avec la crise de 1929 due à une mauvaise divulgation de l'information fiable, les besoins du monde des affaires en audit se sont accrus.

2-Le progrès de la notion d'audit

L'audit s'est limité autour de l'audit comptable au commissariat aux comptes avec pour objectif la certification des états financiers.

Mais, il s'est apparu rapidement que les missions d'audit peuvent être utiles à plusieurs utilisateurs des états financiers ; d'où le besoin à un recours à l'audit contractuel et à l'audit interne se fit ressortir.

L'intervention de l'auditeur interne pour contrôler les états financiers peut être imposée par la loi, c'est la forme la plus traditionnelle de l'audit qui est pratiquée par le commissaire aux compte et qu'on nomme « l'audit légal » ou « révision légale des comptes ».

Mais le contrôle de l'information peut être demandé par un tiers intéressé ou par un membre de l'entreprise, et dans ce cas la relation entre le prescripteur et l'auditeur devient contractuelle ou conventionnelle. Tel est le cas d'un dirigeant qui souhaite connaitre la qualité des états financiers produit par son entreprise, ou un futur actionnaire qui demande l'audit comptable de l'entreprise avant d'acheter des actions ou des parts sociales. Le caractère contractuel conféré ainsi à la mission d'audit en étant considérablement le domaine initial, et modifie le cadre des relations entre auditeur et prescripteur, ou auditeur et audit.

D'autre part, l'importance du volume d'information comptable et financière fait augmenter le risque d'erreurs et d'omission, et par conséquent un cout élevé d'un contrôle approfondi externe. D'où les entreprises ont progressivement mis en place des services internes, chargés d'effectuer des missions de contrôle comptable à celle qu'effectuent les auditeurs comptables externes.

Avec le développement de l'audit interne, les entreprises perçurent l'intérêt que présenterait pour elles l'expression d'une opinion sur des informations autres que l'information comptable et financière. Chaque fonction de l'entreprise, chaque type d'opération et à la limite chaque information devient ainsi un objet potentiel d'audit.

En d'autres termes, le concept d'audit connait aujourd'hui une grande fortune même si, globalement, la réflexion sur les extensions possibles de l'audit avance plus rapidement que les travaux en vue de la mise en œuvre de ces missions.

2-1-Typologie de l'audit interne

Nous avons plusieurs formes d'audit entre autres :

- ✓ ***L'audit comptable et financier*** La définition même de l'audit suppose la possibilité d'apprécier une réalité par comparaison à une norme.

Dans le cadre d'audit comptable financier, la réalité étant les informations produites par la structure, la norme les règles, les lois, les méthodes des enregistrements et les instructions de la direction générale.

En effet, l'audit financier et comptable s'intéresse aux actions ayant une incidence sur la présentation du patrimoine, les salaires, les traitements comptables et l'information financière publiée par l'entreprise.

- ✓ ***L'audit de direction ou de management***

La notion de l'audit de management reste confuse : Pour les uns, il ne se conçoit que sous forme de synthèse de divers audits opérationnels. Pour d'autres, l'audit de direction est ce que ferait un président s'il avait le temps et les techniques pour faire sur tous les aspects de la gestion d'une entreprise. Mais quoi qu'il en soit-il ne s'agit pas d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégique et politique. En aucun cas, l'auditeur ne peut s'intéresser au fond des choses : ce ne sont pas ses objectifs et il n'a pas la compétence pour le faire. Il faut donc dire et répéter que l'existence d'un service d'audit interne n'atterre en rien la liberté de choix et de décision, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relevées bien de l'audit interne.

L'audit du management nécessite donc un grand professionnalisme, une bonne connaissance de la structure et une autorité suffisante pour être écoutée des responsables quant aux recommandations susceptibles d'être formulées dans ce domaine.

- ✓ ***L'audit technique***

L'audit technique est un examen des ressources, des activités et des résultats d'une ou plusieurs entités d'une entreprise vue de formuler une conclusion au sujet de l'économie, de

l'efficacité et de considérations pour contrer les causes des lacunes observées en regard des bonnes pratiques, généralement reconnues dans le domaine vérifié.

- ✓ **L'audit interne**

Il s'agit d'un système d'autocontrôle mis en place par la direction générale pour s'assurer du bon fonctionnement de l'entreprise. Il fait partir intégrante de l'entreprise. Son rôle est de définir et /ou de veiller à la définition de procédures du contrôle interne, suffisantes au sein de l'entreprise, à leur diffusion, à leur correction et à leur application.

En effet, le plus dur est certainement d'avoir à faire à la résistance de ses propres collègues. Un auditeur est souvent connu par les employés qui, au fur et à mesure des années, le connaissent de mieux en mieux et ne le prennent plus autant au sérieux. Il existe toujours la base de décalage entre la base du personnel et le siège social d'où vient l'auditeur. Et pourtant, l'auditeur ne fait que remplir une mission qu'on lui impose. En réalité les décisions ne viennent pas de lui puisqu'il ne fait que retranscrire ce qu'il voit. C'est en fait un canal de communication. Il prend une photographie, à un instant donné de travail et fait remonter l'information. Cette information est analysée, comparée et peut donner lieu à des modifications de différentes procédures de travail.

Selon **GERMOND et BERANAULT**, l'audit interne est un examen technique rigoureux et constructif auquel précède un professionnel compétant et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite, de donner en toute circonstance, dans le respect des règles de droit et principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats.

Selon **IFACI** (Institut Français des Auditeurs et Contrôle Interne), l'audit interne est une activité indépendante, objective et consultative destinée à valoriser et à améliorer le fonctionnement de l'organisation en mettant à sa disposition une méthode systématique et structurée pour l'amélioration et l'évaluation de l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de décision. L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses objectifs, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Selon **IFACI**, le **risque** est la possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquence et de probabilité. Les **risques résiduels** sont des risques qui subsistent après les mesures prises par le management pour réduire l'impact de la probabilité d'occurrence d'un événement défavorable et notamment les dispositifs de contrôle mis en place en réponse à un risque. Le **risque d'audit** peut être défini comme : Le risque que les erreurs susceptibles d'avoir un effet significatif sur les états financiers ne soient pas détectées. Il peut se traduire par l'émission d'une opinion erronée sur les états financiers. Les **risques inhérents** sont les prédispositions d'une opération ou d'un groupe d'opération à contenir des anomalies significatives indépendamment de l'efficacité du contrôle interne, le risque est lié à la nature ou à la complexité des opérations ou du secteur d'activité. Son appréciation a pour but d'aider à établir la nature, l'étendue et le calendrier d'application des procédés de vérification. Le **risque de non contrôle** est le risque qu'une erreur éventuellement significative puisse survenir dans les opérations et ne se soit pas détectée ou anticipée par le dispositif de contrôle interne de l'entreprise. Il est donc lié à la défaillance ou l'absence du contrôle interne. Le **risque de non détection** est le risque que les procédures d'audit conduisent un auditeur à conclure que les anomalies qui pourraient être significative n'existent pas alors qu'en fait elles existent. Il est donc lié aux techniques d'audit utilisées (méthodologie inappropriée aux mauvaises approches).

2-2-Audit et notions voisines

- ✓ ***Audit et conseil***

La distinction entre audit et conseil ne peut s'opérer que par analyse préalable du caractère de la mission qui est dévolue à l'auditeur, et du lien entre auditeur et audité ; si la mission est d'origine légale, l'audit ne peut pas en principe déboucher sur le conseil. Si en revanche le lien entre auditeur et audité est contractuel, l'audit peut déboucher sur le conseil.

Toutes fois, l'audit ne peut pas être assimilé au conseil du fait que ce dernier n'est complément facultatif d'un travail préalable d'audit et l'aboutissement réside dans l'expression d'une opinion.

✓ ***Audit et procédure***

- ***L'audit interne, quelle utilité pour les procédures ?***

Garant du contrôle interne de l'entreprise l'audit interne vérifie la bonne application des règles et procédures de l'entreprise. Son existence conditionne donc en partie l'attention et le respect accordés aux procédures dans la mesure où celles-ci sont d'autant plus appliquées qu'elles sont contrôlables.

En l'absence de contrôle effectif, les procédures risquent de devenir lettre morte. L'audit, plus que tout autre contrôle fonctionnel ou hiérarchique qui souffre de la pesanteur du quotidien, est donc indispensable à la bonne application des procédures.

- ***Les procédures, quelle utilité pour l'auditeur ?***

Les procédures formalisées constituent la référence première pour l'auditeur :

- Elles fournissent une piste utile pour ses travaux d'investigations et facilitent sa tâche ;
- Elles constituent une base objective, relativement incontestable, sans laquelle l'auditeur pourrait être soupçonnable de partialité.

L'absence de procédure rendrait le contrôle délicat, voire impossible.

- ***Audit et procédure sont complémentaires et inséparables***

L'audit est aussi nécessaire aux procédures et vice-versa. L'audit permet l'actualisation des procédures et sans les procédures il n'y aurait pas d'audit. Mutuellement indispensables, ils sont inséparables l'un de l'autre.

✓ ***L'audit interne et l'audit externe***

L'auditeur interne, comme son nom l'indique, travaille au sein d'une entreprise. La mission principale d'un auditeur interne est de veiller au respect des procédures. Celles-ci étant en général, décidées et mises en place par la direction de l'entreprise. Son travail se fait essentiellement par la méthode de l'observation. Il observe, discute avec les employés qui travaillent et ainsi tente d'évaluer les méthodes de travail des employés. Il peut, sur le terrain, décider de changements éventuels qui pourraient améliorer la productivité ou tout simplement veiller au bon respect des différentes procédures mises en place. En plus de cette mission

principale, l'auditeur interne peut se charger d'autres tâches d'organisation, comme : les contrôles organisationnels, un audit financier pour diagnostiquer d'éventuelles défaillances.

Un bon auditeur interne doit passer tous les services de l'entreprise au peigne fin. Il ne doit rien laisser au hasard afin d'établir une liste exhaustive de tous les points et les faits marquants, les lacunes et les disfonctionnements. Ainsi, il est clair qu'un bon auditeur doit maîtriser tout le processus de l'entreprise pour déceler les moindres failles. C'est un vrai métier d'expert qui demande des compétences importantes. En plus des compétences techniques, il doit montrer beaucoup de qualités humaines et relationnelles afin de pouvoir communiquer sans problème avec les différents employés. La diplomatie est très importante car il n'y a pas réellement de lien hiérarchique entre eux et est même souvent mal perçu et traité d'espion venant épier le travail plutôt que comme une personne qui audite et qui désire apporter des améliorations.

A la *différence de l'auditeur interne*, *l'auditeur externe* ne fait pas partie de l'entreprise, il est donc amené à se déplacer dans l'entreprise. Même si ses missions ressemblent beaucoup à celles de l'auditeur interne, ces missions varieront en fonction de la culture de l'entreprise ou des procédures qui y sont appliquées.

Les avantages de l'auditeur externe

Comme avantage on peut citer :

- l'absence de conflit avec ses collègues : contrairement à l'auditeur interne, il ne travaille pas au sein de son entreprise et n'est donc pas perçu comme un « traitre » espion de la direction mais bien comme une personne extérieure ;
- l'acquisition d'expériences diverses en travaillant dans des secteurs assez différents et très enrichissants. L'auditeur se retrouve expert de plusieurs secteurs et acquiert des compétences pointues.

✓ ***Audit interne et contrôle de gestion :***

L'auditeur travaille directement au sein des services audités et vérifie sur terrain les données qui peuvent être communiquées au contrôleur de gestion. Il en assure l'exactitude, l'homogénéité et l'efficacité.

Malgré les différences évoquées, le contrôle de gestion et l'audit interne présentent des complémentarités voire même une synergie pour le bien commun de l'entreprise. En effet, le contrôle de gestion constitue une source d'information pour le programme d'audit et un relais souvent nécessaire pour le suivi efficace des recommandations d'audit. De l'autre côté, l'audit interne permet au contrôle de gestion de compléter les informations et d'assurer la sécurité de celles-ci. Il renforce habituellement la position du contrôleur de gestion qui, lié d'une façon permanente à l'unité de production ou à la fonction ne peut pas habituer « aisément les services à la rigueur.

- ✓ ***L'audit interne et l'inspection***

Dans certaines structures, le service audit interne est appelé à tort inspection générale, service de contrôle (cas des ministères). Bien que les deux travaillent dans la structure, le plan théorique et même pratique il y en a nette différence entre eux : L'inspecteur est chargé de contrôler la bonne application des règles et directives appliquées par les exécutants, L'inspecteur a le pouvoir de faire sanctionner tandis que l'auditeur interne ne s'occupe pas de cela, L'inspecteur n'a pas la qualité d'apprécier les règles, principes et directives de la structure tandis que l'auditeur interne les examine, critique les règles et directives et propose leur amélioration, L'inspection fait le contrôle exhaustif ; l'auditeur interne ne regarde pas les choses exhaustivement ; il passe par les méthodes aléatoires, L'inspecteur peut faire sa mission soit de lui-même ou soit à la demande de la hiérarchie, tandis que l'auditeur interne doit recevoir le mandat de la direction.

- ✓ ***L'audit interne et le contrôle interne***

Il y a existence au management dans la maitrise des opérations, le contrôle interne est destiné à donner une assurance raisonnable et permet d'atteindre des objectifs de bases, de rentabilité et de protection du patrimoine.

Les différences :

L'audit interne et l'inspection : A la différence de l'audit interne, l'inspection n'a pas pour vocation d'interpréter ou de remettre en cause les règles et directives mises en place par la structure. L'inspection réalise des contrôles exhaustifs plutôt que des textes aléatoires. Elle s'attache à l'homme (sanction) et non au système en lui-même.

L'audit interne et contrôle : L'audit interne est une activité indépendante et objective qui apporte la valeur ajoutée ; améliore le fonctionnement de la structure et l'aide à atteindre ses objectifs tandis que le contrôle interne désigne le système global de contrôle du patrimoine et denier public ; la prévention, la détection des erreurs et des fraudes et la fourniture d'informations financière fiable.

Le contrôle interne et l'inspection : le contrôle interne désigne le système global de contrôle qui s'exerce au sein de l'administration alors que l'inspection est une activité de contrôle d'un service conduit sur une base qui a été instituée spécialement pour répondre à un besoin.

3- Notion de Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est la fonction qui veille à la maîtrise permanente de la gestion à tous les niveaux, en vue de réaliser au mieux les objectifs préalablement fixés. La finalité du contrôle de gestion consiste à assurer une aide à la prise de décision par la qualité de l'information fournie, ce qui exige une connaissance approfondie des rouages de l'entreprise. Les notions de contrôle de gestion et d'audit interne sont complémentaires mais présentent, cependant, une différence essentielle sur leurs méthodes de travail.

Les méthodes de travail du contrôleur de gestion s'appuient sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives alors que celles de l'auditeur interne procèdent d'une revue systématique de toutes les fonctions à travers un cycle d'audit qui doit permettre de découvrir d'une façon préventive les faiblesses de structure, qu'il est souvent difficile de régler sur un exercice après constatation d'un écart.

4- Notion de Gouvernance des entreprises

La gouvernance d'entreprise correspond à l'ensemble des principes et mécanismes d'orientation, d'évaluation et de contrôle qui influent sur la manière dont l'entreprise doit être dirigée, administrée et contrôlée. La gouvernance, au sens large inclut aussi les relations entre les nombreux acteurs impliqués (les parties prenantes ou *stakeholders*) et les objectifs qui gouvernent l'entreprise. Les acteurs principaux sont les actionnaires, la direction, le conseil d'administration (ou directoire) et le conseil de surveillance. Les autres parties prenantes incluent les salariés et collaborateurs de l'entreprise, les clients et fournisseurs, les banques ou autres prêteurs, l'environnement et l'opinion publique. L'approche dominante de la

gouvernance dans les entreprises se structure autour de deux grandes théories, à savoir les théories actionnariale et partenariale de la gouvernance. Ces théories, bien que différentes, abordent la question délicate de la création et de la répartition de valeur à travers les relations entre le dirigeant et un ou plusieurs autres acteurs de l'environnement, qu'il s'agisse des actionnaires (cas du modèle actionnarial) ou des parties prenantes (cas du modèle partenarial). Parallèlement à ces deux théories, a émergé plus récemment une troisième théorie, appelée théorie cognitive de la gouvernance. Cette dernière montre les problèmes soulevés par la notion de biais comportemental et son intégration dans la théorie de la gouvernance.

B- La revue théorique

1-L'audit et la théorie d'agence

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est le lieu de rencontre de toute une série d'intervenants intéressés par sa performance. Il s'agit notamment des dirigeants, des actionnaires et des tiers (institutions de crédit, autorités publiques, clients et fournisseurs, salariés, etc.). Comme les débats actuels sur la notion de gouvernement d'entreprise le soulignent particulièrement, les intérêts des intervenants, s'ils sont dans une large mesure convergents, sont également contradictoires. D'un point de vue théorique, la différence de position entre les différents intervenants peut s'analyser en tant que « relation d'agence ». En effet, selon l'approche classique de la théorie de l'agence, une relation d'agence est définie comme *« un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir une action en son nom, ce qui implique la délégation à l'agent d'un certain pouvoir décisionnel »* (Coriat & Weinstein 1995). Ici, en l'occurrence, les actionnaires confient aux dirigeants la gestion de l'activité de l'entreprise.

D'une certaine manière, la notion de relation d'agence pourrait recouvrir pratiquement toute relation contractuelle entre individus ou organisations. Elle ne présente cependant qu'un intérêt parce que le contrat y présente certaines caractéristiques quant à la nature et à la répartition de l'information entre les parties. En effet, le contrat se caractérise par l'hypothèse de l'information imparfaite – relativement à l'état de la nature et aux comportements des agents – et par la présence d'asymétrie d'information entre le principal et l'agent (l'agent en sait normalement davantage que le principal sur l'activité). La conséquence de ces problèmes d'information est d'une part que le contrat qui lie les parties est nécessairement incomplet et

d'autre part que le principal n'a pas les moyens de contrôler parfaitement l'action de l'agent (Coriat & Weinstein 1995).

Le contrôle passe quant à lui par la mise en place de procédures de suivi de la performance des dirigeants afin de réduire l'asymétrie d'information. A cet égard, l'établissement des comptes annuels des entreprises (constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe) est un moyen de contrôle dont les enjeux sont importants (Pochet 1998). En effet, les états financiers annuels constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise exploitable par l'extérieur. Ils servent aux différents acteurs dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic (Raffegeau *et al*. 1994) : pour les actionnaires, les comptes annuels servent à déterminer la valeur de leur participation dans l'entreprise, éventuellement par l'intermédiaire de cours boursiers, ainsi que la rémunération de cette participation par le versement de dividendes conditionnés par les résultats annuels ;

-les dirigeants voient de plus en plus leur rémunération déterminée, au moins pour partie, par les résultats financiers de l'entreprise qu'ils dirigent ;

-l'Etat et les autres autorités publiques utilisent les informations comptables comme base de calcul pour la détermination des impôts et taxes qui leur sont dus ;

-les relations d'affaires de l'entreprise (banquiers, clients, fournisseurs) analysent l'information financière afin de déterminer la solvabilité de leur partenaire.

Si la nécessité de procéder à l'établissement et à la diffusion des comptes annuels dans un système économique capitaliste apparaît ainsi évidente, une telle situation pose néanmoins deux problèmes majeurs :

-le premier concerne la pertinence intrinsèque des données comptables pour refléter la performance d'une entreprise. Ce problème, qui a fait l'objet de multiples recherches dans le domaine de la comptabilité (Dupuy 1999), ne sera pas considéré ici ;

-le deuxième problème touche à la fiabilité des comptes annuels, c'est-à-dire la mesure dans laquelle ils sont fidèles aux normes comptables de constitution et de présentation, indépendamment de la pertinence intrinsèque de ces normes. C'est ce deuxième aspect qui fera l'objet de notre recherche.

L'audit financier s'insère donc dans la relation d'agence autour de l'entreprise en tant que processus de contrôle des comptes établis par l'entreprise pour lever l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les autres intervenants.

2- l'audit et la théorie des conventions

La théorie des conventions cherche à comprendre comment les individus confrontés à des situations marquées par l'incertitude décident du comportement qu'ils vont adopter et comment, de ces multiples décisions individuelles, se dégage une certaine convergence, un certain ajustement des comportements des uns et des autres. En ce sens, la théorie intéresse tout particulièrement les chercheurs et praticiens en organisation puisque cette question de l'ajustement, de l'harmonisation des comportements individuels revêt, dans la plupart de situations organisationnelles, une importance tout à fait cruciale.

Les propos de l'un des leaders de cette organisation, Charles Medawar (1998), témoignent de la préoccupation essentiellement démocratique à cette époque :« Nous pensons que le pouvoir de l'entreprise devrait être exercé, dans la mesure du possible, avec l'accord et la compréhension des gens ordinaires. Nous pensons que ces personnes devraient être incitées et autorisées à partager la responsabilité au sein de la société […]. »

Selon Gregory Heem (1997**)**, La théorie des conventions nous permettra d'effectuer un dépassement des théories traditionnelles en contrôle que sont les théories classiques, du contrôle de gestion, des contrats. Cette théorie qui repose sur l'hypothèse de Simon (1982) de rationalité limitée montre comment les règles sont des outils cognitifs pour les individus agissant en univers incertain. La convention est ainsi appréhendée à la fois comme le résultat des actions individuelles et comme le cadre qui contraint les actions. Comme l'indiquent Burlaud et Malo (1988), lorsqu'il est impossible de contrôler directement les étapes du processus de production, il peut sembler plus efficace de contrôler les membres de l'organisation par l'intermédiaire d'une culture. Hatch (1997) nous précise également, à la suite des travaux d'Ouchi (1980), qu'il est possible de concevoir le contrôle comme une fonction de la culture organisationnelle. Mais cet auteur précise, qu'en imaginant le contrôle par les clans, Ouchi (1980) s'appuie sur une conceptualisation de la culture qui décrit les organisations comme des entités homogènes fondées sur un niveau de consensus qui est rarement rencontré C'est la raison pour laquelle, nous parlons de convention au sens d'accord mais pas de consensus, la convention étant définie comme un accord régissant les comportements, accord convenu entre les membres d'une même communauté. La théorie des conventions nous permet d'expliquer comment ce cadre qui contraint les sujets devient un mécanisme de contrôle.

C-La revue empirique

1- Points des auteurs sur la pratique de l'audit interne

D'après ZIANI Abdelhak, dans son ouvrage intitulé : << le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprises>>, L'auditeur interne, à travers ses qualités personnelles (compétence, connaissance…etc.) pourra contribuer à la gouvernance d'entreprise. En effet, la théorie de l'agence le considère comme un mécanisme de règlement des conflits.

Ce phénomène est défini par L'institut des auditeurs internes (The Institute of Internal Auditors : IIA), association internationale qui fédère les instituts d'audit Interne nationaux, comme 'une activité indépendante et objective qui donne à une Organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses 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 son efficacité''.

Cette nouvelle définition exige aux auditeurs internes de jouer un rôle important dans le processus de la gouvernance d'entreprise, elle situe bien la place de la fonction d'audit interne dans la gouvernance d'entreprise « évalue les processus de management des risques d'une organisation, de contrôles et de gouvernement d'entreprise. Il offre ainsi à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour les améliorer"

Il est donc le pilier au sein de la gouvernance à travers la protection des intérêts des actionnaires.

La gouvernance d'entreprise qui est définie par le comité Cadbury comme étant 'le Système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées, devient comme un moyen de protection des risques, il est apparu comme le sujet qui a soulevé le plus de débat en matière du management au cours de ces dernières années dans le monde des affaires, politiques et académiques.

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. Donc, il s'agit d'une relation

contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) avec les dirigeants de l'entreprise (agents).

La gouvernance d'entreprise est aussi considérée comme un processus d'amélioration continué qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir. A cet effet, elle n'est pas seulement l'affaire des grandes sociétés cotées bourse, la gouvernance, c'est faire de toutes les sociétés, quels que soient leur taille et leur statut et leurs domaines d'activité stratégique (DAS).

La relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise est une relation récente. En effet, avant il y avait l'audit externe « commissaire aux comptes, cabinets d'audit,…etc. » qui, selon la théorie de l'agence, apparait comme un mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent (dirigeant) c'est-à-dire de vérifier que les dirigeants ont bien respecté toutes ses obligations contractuelles, cela veut dire que l'audit interne n'est pas considéré par cette théorie comme un mécanisme de surveillance au sein de la relation d'agence, mais avec le développement qui a connu la gouvernance ces dernières années l'audit interne lui aussi est devenu un outil important dans cette dernière.

Aujourd'hui l'audit interne a un rôle important à jouer dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise surtout après les nouvelles obligations des lois SarbanesOxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financière (LSF) du 1er aout 2003 en France en matière de contrôle interne.

En effet, ces deux lois obligent le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne. A ce titre, l'audit interne doit jouer un rôle fondamental dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. Ceci est confirmé par la norme internationale de l'audit interne : Norme 2130 « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ».

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur a légiféré de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne.

Ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et

de les aider à créer de la valeur. Les normes ont été publiées en 1978 par « The Internal Audit Standards Board » (IASB) pour objet

1. de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
2. de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
3. d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
4. de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

On distingue trois (03) types des normes de l'audit interne, des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre.

Les normes de qualifications (serie100) indiquent les caractéristiques qui doivent présenter les auditeurs internes. Les normes de fonctionnement (série 2000) décrivant la nature des activités d'audit interne. Les normes de mise en œuvre (série 100 /200) consistent à déterminer les procédures pour des missions spécifiques. Ils concernent les activités d'assurance (indiquées par la lettre « A » après le numéro de la norme, par exemple 1130.A1) et les activités de conseil (indiquées par la lettre « C » après le numéro de la norme, par exemple1130.C1)

Selon Schick P., 2007, "Memento d'audit interne. Dunod'', Paris, p.217, les normes de qualifications et de fonctionnement sont : **Permanence** Si la fonction d'audit, en tant que telle, est permanente, les individus qui l'exercent sont malheureusement trop souvent auditeurs à temps partiel. Cette situation est inquiétante car elle nie la spécificité de la fonction d'auditeur, mais plus grave encore, elle implique par voie de conséquence que l'auditeur se consacre en partie à la gestion opérationnelle (puisqu'il n'est auditeur qu'à temps partiel). Or l'on sait que les exigences d'indépendance et d'impartialité de l'audit proscrivent formellement toute implication dans la gestion de l'organisation. Cependant, la permanence du service d'audit est bien assurée puisque 100 % des services d'audit étudiés sont permanents. **Indépendance** Quand une charte d'audit existe, elle semble relativement bien faite. Nous nous étonnons du relatif manque d'intérêt pour la charte d'audit. Cette dernière constitue en effet la pierre angulaire de tout bon service d'audit, d'autant plus qu'une excellente charte-type a été développée par l'IIA Belgium. **Compétence** Le niveau de compétence représente – avec le degré d'indépendance – la note la plus faible (73 %) en matière d'audit. Trop souvent, les auditeurs manquent d'une formation adéquate. On semble « bombardé » auditeur du jour au lendemain sans trop savoir de quoi il retourne. C'est du

moins ce qui ressort de notre enquête et des contacts que nous avons eu avec des auditeurs en formation à l'IFA. Cependant cette situation ne doit pas éclipser le très grand professionnalisme de ceux qui se trouvent dans les conditions optimales pour réaliser un audit de qualité. Un autre élément qui touche à la compétence est la formation continue qui est très importante car, rappelons-le, l'audit ne s'improvise pas et reste une fonction très exigeante nécessitant des auditeurs au courant des dernières techniques de gestion et des dernières nouveautés au sein de l'organisation. La formation continue est très souvent accessible aux auditeurs mais seule la cellule d'audit aux douanes et accises l'a rendue obligatoire. Cette position révèle, à nos yeux, une compréhension de l'importance d'avoir des auditeurs parfaitement informés et compétents. Remarquons enfin que la notion de compétence recouvre également, selon nous, le nombre d'auditeurs. Un service ne peut fonctionner correctement s'il est en sous-effectif. Il convient, avant de juger, de déterminer les besoins réels. N'ayant pas une connaissance suffisante des différents services, nous en ignorons les besoins exacts en personnel. Nous nous contenterons donc de livrer au lecteur les chiffres dont nous disposons.

Pour citer Christian De Visscher et Laurent Petit (2009) dans « l'audit interne dans l'administration publique », les qualités de l'auditeur interne sont entre autres : **OBJECTIVITE** l'auditeur interne doit effectuer ses travaux avec objectivité.

L'objectivité est l'indépendance d'esprit dont il doit faire preuve dans l'exécution de ses travaux. Elle nécessite que l'auditeur interne exécute sa mission d'audit avec la conscience d'apporter des conclusions honnêtes, professionnelles et sans compromis à ses travaux. Aucun conflit d'intérêt ne doit altérer son indépendance. **INTEGRITE** l'auditeur interne doit faire preuve d'honnêteté et de droiture dans la conduite de ses missions. Cette valeur crédibilise le jugement de l'auditeur. **CONFIDENTIALITE** C'est le secret professionnel. Par de divulgation d'informations recueillies au cours d'une mission sauf autorisation professionnelle. L'auditeur doit respecter le code de la déontologie de la profession, disposer de bonnes qualités relationnelles, savoir communiquer efficacement, faire preuve de conscience professionnelle dans l'exercice de ses fonctions.

2- Points des auteurs sur la relation audit et performance

Le mot performance puise ses origines dans le latin « performare » et a été emprunté à l'anglais au XVème siècle et signifiait accomplissement, réalisation et résultats réels. En effet « to perform » signifie accomplir une tache avec régularité, méthode et application, l'exécuter et la mener à son accomplissement d'une manière convenable. Le mot a été introduit en français dans le domaine des courses de chevaux à propos des résultats d'un cheval. Il s'est étendu au sens d'exploit, puis de capacité et enfin d'action.

Le concept de performance selon G. Charreaux (1998) occupe une place centrale dans le mécanisme de contrôle et de gouvernance puisqu'il s'agit même d'un des mécanismes fondamentaux. La performance est un concept polysémique dont l'appréciation dépend de son utilisateur. Selon le cabinet *INSEP Consulting*, « les grandes manœuvres stratégiques effectuées par les entreprises sont guidées par la recherche de la performance vis à vis des différentes parties prenantes à savoir les clients, associés, actionnaires... »

Comme le remarque Bourguignon, le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité. Ce fait reflète la polysémie du mot. En revenant aux origines étymologiques, on constate que le terme français et le terme anglais sont proches et signifient l'accomplissement pour évoquer par la suite l'exploit et le succès.

Dans le langage courant, la performance renvoie à quatre significations majeures: les résultats de l'action : la performance correspond alors à un résultat mesuré par des indicateurs et se situant par rapport à un référant qui peut être endogène ou exogène, le succès : la performance renvoie à un résultat positif, et par la même aux représentations de la réussite propres à chaque individu et à chaque établissement, l'action : la performance désigne simultanément les résultats et les actions mises en œuvre pour les atteindre, c'est à dire un processus, la capacité : la performance renvoie alors au potentiel.

Chandler (1992) : la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin.

La performance est associée à l'efficacité et à l'efficience : L'efficacité est le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs fixés. L'efficience est le rapport entre les moyens et les efforts totaux déployés ainsi que les résultats obtenus.

Certaines définitions intègrent d'autres variables : les résultats, l'effort et le comportement. En ce sens la performance est définie comme l'aptitude à obtenir de meilleurs résultats, en fournissant un minimum d'effort et en se comportant pertinemment afin d'atteindre les objectifs escomptés.

- ✓ **Les modèles d'évaluations de la performance**

De nombreux auteurs et travaux de recherche ont cherché à modéliser l'évaluation de la performance selon des critères et des variables données. L'approche économique repose sur la notion centrale d'objectifs à atteindre. Ces derniers traduisant les attentes des propriétaires dirigeants, ils sont donc souvent énoncés en termes économiques et financiers. L'illustration de cette approche est reflétée dans la récente étude de J. Caby et *Al. qui* souligne les prolongements stratégiques d'une telle conception. Pour eux, la création de valeur passée ou anticipée se fonde soit sur une croissance de l'activité, soit sur une politique de dividendes raisonnée en fonction des investissements futurs soit, encore, sur une préférence pour les financements externes.

L'approche sociale découle des apports de l'école des relations humaines qui mettent l'accent sur les dimensions humaines de l'organisation. R.E. Quinn et J. Rohrbaugh indiquent que cette approche ne néglige pas les aspects précédents mais intègrent les activités nécessaires au maintien de l'organisation. Pour cette raison, le point central devient la morale et la cohésion au sein de l'entité considérée. Cette conception est défendue par B.M. Bass qui, dès 1952, enjoint de considérer comme ultime critère de valeur organisationnelle, celle des hommes. Néanmoins l'acceptation de cette hypothèse dépend du postulat suivant : atteindre les objectifs sociaux permet d'atteindre les objectifs économiques et financiers. L'approche systémique est développée par opposition aux approches précédentes, considérées comme trop partielles. Elle met en exergue les capacités de l'organisation : « l'efficacité organisationnelle est le degré auquel une organisation, en tant que système social disposant de ressources et moyens, remplit ses objectifs sans obérer ses moyens, ressources et sans mettre une pression indue sur ses membres ». L'harmonisation, la pérennité des sous- systèmes au regard de l'environnement du système d'entreprise sont alors cruciaux.

La dernière approche qualifiée de politique par E.M. Morin et al. repose sur une critique des précédentes. En effet, chacune des approches précédentes assigne certaines fonctions et certains buts à l'entreprise ; or, d'un point de vue distancié, tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance d'une organisation. Cette conception consacre le règne du relativisme.

En réalité, R.H. Hall distingue deux voies majeures pour concevoir la performance : l'approche par les buts (goal achèvement model) et l'approche par les ressources (ressource acquisition model). Un troisième modèle, dit de la satisfaction des parties prenantes, est évoqué mais considéré comme marginal. En bref, on a les performances stratégique, managériale, organisationnelle et financière.

Paragraphe 2 : Justificatif des postures épistémologiques

L'épistémologie peut se définir comme la discipline philosophique qui vise à établir les fondements de la science. Cette posture réflexive offre au chercheur les outils d'une pratique scientifique consciente d'elle-même et contrôlée, « pour lutter contre les contraintes de l'espace théorique du moment et pour dépasser les prétendues incompatibilités, les prétendues oppositions, les prétendues voies inconciliables » (Bourdieu, 1987) ; elles sont au nombre de trois de postures à savoir :

A-La posture positiviste

La posture positiviste s'inspire des trois axiomes de la syllogistique d'Aristote fondant la logique formelle contemporaine : l'axiome d'identité, l'axiome de non-contradiction et l'axiome du tiers exclu. Elle reprend " les règles pour la direction de l'esprit de Descartes, *Le Discours de la méthode* (1637), qui postule la dualité sujet/objet et préconise le raisonnement déductif et analytique basé sur les quatre préceptes : évidence, exhaustivité, réduction et causalisme. La posture positiviste a été institutionnalisée par Auguste en 1828, le qualifiant de positif, le mot positif désignant le réel.

Les préceptes et les démarches positivistes semblent être mal adaptés lorsqu'ils sont appliqués dans le traitement de réalités relevant de l'univers construit " (Le Moigne, 1995), ou de la réalité de second ordre " (Watzlawick, 1978). L'univers construit est la réalité reconstruite par les acteurs sociaux à travers le sens qu'ils attribuent à la réalité de premier ordre. Les

réalités de second ordre résistent au déterminisme et à la décomposition. Elles sont les systèmes d'activités humaines et/ou systèmes dits artificiels, construits et non-donnés, dont les sciences de l'éducation et le dialogue font partie. Cependant le positivisme ne peut garantir par le discours de ces nouvelles sciences. Ces nouvelles disciplines ne se définissent en effet pas par leur objet positivement observable ; l'information, la décision ou la communication sont autant de concepts abstraits que l'expérience physique ou l'observation biologique ne savent guère identifier par le truchement rassurant de l'expérience sensible. Ainsi se dégagent les nouvelles sciences, elles s'avèrent identifiables non pas par leur objet mais par leur projet : la connaissance des systèmes artificiels, construits et non donnés " (Dameron-Fonquernie, 1999).

B-La posture constructiviste

« La posture constructiviste ou dialectique consiste au contraire, en son principe même, à considérer la connaissance comme liée à une action qui modifie l'objet et qui ne l'atteint donc qu'à travers les transformations introduites par cette action. En ce cas le sujet n'est plus face à l'objet, -et sur un autre plan-, à le regarder tel qu'il est ou à travers des lunettes structurantes : il plonge dans l'objet par son organisme, nécessaire à l'action, et réagit sur l'objet en l'enrichissant des apports de l'action » (Piaget, 1967, cité par Dameron-Fonquernie, 1999)

On parle alors d'un processus de réinterprétation de l'objet par le chercheur, de sorte que le rapport sujet-objet est important et nécessaire pour le développement de la connaissance. « L'objet et le sujet sont des entités interactives dans le développement de la connaissance. Les structures cognitives du sujet sont les filtres à travers lesquels la réalité est observée et interprétée » (Lapointe 1996,).

C-La posture interpretativiste

En parlant des « méthodes qualitatives », Van Manen affirme que ce vocable est employé pour désigner différentes techniques d'interprétation qui peuvent servir à décrire ou à traduire les phénomènes sociaux et qui permettent de porter attention à la signification des phénomènes plutôt qu'à leur fréquence (Van Manen, 1990). Dans la perspective interprétative/qualitative, les réalités subjectives et intersubjectives sont considérées, non

seulement comme des objets de connaissance scientifique, mais aussi comme des instruments de recherche.

Méthodologiquement, la légitimation de la connaissance développée par ces perspectives interprétatives/qualitatives est réalisée à partir de la construction de consensus construits sur le dialogue et l'intersubjectivité. Par ailleurs, toujours dans la même perspective, la connaissance n'est possible que par la collaboration étroite entre chercheurs et acteurs sociaux « qui, par l'adoption d'une « attitude réalisatrice » (Habermas, 1987), c'est-à-dire par un effort conjoint pour comprendre les réalités étudiées, peuvent construire des perspectives de compréhension plus complexes que celles construites exclusivement à partir du point de vue du chercheur et des théories existantes.

À l'intérieur des perspectives interprétatives/qualitatives, existe une distinction entre, d'une part, ce qu'on peut appeler la réalité empirique, objective et matérielle et, d'autre part, la connaissance qu'on peut avoir de cette réalité. En effet, la définition que le sujet se donne de la réalité, sa compréhension et son analyse (subjectivité) dépendent des manières de percevoir, de penser, de sentir et d'agir particulières au sujet qui connaît à un moment donné et dans un lieu donné (intersubjectivité) (Gohier &Anadón, 2000).

D- Choix de posture

Dans le cadre de notre étude, nous avons jugé important d'utiliser la posture interpretativiste, basée sur la recherche qualitative tout en ayant recours aux connaissances scientifiques pour mener à bien notre recherche. En effet, on peut affirmer que, en recherche qualitative, la production des connaissances est possible dans les trois conditions suivantes : 1) la valorisation de la subjectivité comme espace de construction de la réalité humaine ; 2) la revendication de la prise en compte de la vie quotidienne comme lieu permettant de comprendre la réalité socioculturelle ; 3) l'intersubjectivité et le consensus comme stratégies pour accéder à une connaissance valide de la réalité humaine. Ces trois conditions font apparaître la recherche qualitative comme une approche caractérisée par la souplesse dans la construction progressive de l'objet d'étude, comme une approche qui est itérativement – et constamment – ajustée aux caractéristiques et à la complexité des phénomènes humains et sociaux, comme une approche qui s'intéresse à la complexité en mettant en valeur la subjectivité des chercheurs et des participants, enfin comme une approche qui, en combinant plusieurs techniques de collecte et d'analyse des données, est essentiellement ouverte au

monde de l'expérience, de la culture et du vécu. De plus, c'est généralement en partant d'une description du vécu quotidien que les interactions socioculturelles sont étudiées, cette description étant conçue comme le premier degré de l'interprétation, et non comme le degré zéro de l'interprétation. Ce processus de passage du particulier vers le général est typiquement inductif. Même dans la détermination de son objet d'étude, le chercheur doit ajuster continuellement sa démarche aux données à partir desquelles il construit la connaissance scientifique.

SECTION 2 : CADRE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE

Paragraphe 1 : Méthodes et techniques de collecte des informations

A-Méthode adoptées

Eu égard aux objectifs poursuivis et à la posture utilisée, il s'avère important de définir la méthode à adopter dans le but de procéder à la synthèse de la recherche qualitative sur le terrain et les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs spécifiques que l'on s'est fixé.

B-Techniques

Les techniques sont des procédés opératoires, rigoureux, bien définis, susceptibles d'être appliqués à nouveau dans les mêmes conditions adoptées au genre des problèmes ou des phénomènes en cause.

En ce qui concerne ce travail, nous avons utilisé les techniques telles que la recherche documentaire, l'interview libre et l'observation directe.

- ***Approche documentaire***

L'exploitation documentaire a consisté en la consultation des ouvrages, rapports de performance et d'activités relatives à notre problématique. En plus nous avons fait recours à la recherche sur l'internet, aux mémoires et ouvrages trouvés à la SBEE aussi comme à la médiathèque de la FASEG.

- ***Technique d'interview***

Les interviews, dans le cadre de notre étude ont eu lieu avec certains responsables notamment le Directeur, les chefs de missions d'audit, de contrôle interne et les auditeurs en

plus elles sont portées sur les autres directions directement en collaboration avec la Direction de l'Audit Interne tels que le Directeur comptable et financier, la Directrice des ressources humaines, le Directeur du patrimoine et de la gestion des stocks, les inspecteurs, les caissiers et d'autres agents de la SBEE, ils nous ont permis d'avoir une idée sur le fonctionnement de l'audit interne et la gestion financière de la société.

Ce travail, porté sur un échantillon d'au moins 30 personnes, est mené à l'aide d'un guide d'entretien c'est-à-dire la liste des thèmes ou des sujets à aborder avec les répondants. Ici, l'ordre de discussion n'est pas imposé et nous abordons les points compte tenu de l'enchainement des idées des répondants. Son avantage est qu'il laisse la liberté aux répondants de mieux appréhender leurs logiques. Ces derniers sont retenus dans le cadre de la présente recherche dans le but de mieux centrer le discours des personnes interrogées autour de différents thèmes que nous avons définis au préalable dans le guide d'entretien.

- ***L'observation directe***

Elle nous a permis d'observer directement l'existence ou non des faits et pratiques d'un audit interne au service de l'amélioration de la gestion de la SBEE confirmé par notre présence sur les lieux de stage.

Paragraphe 2 : Méthodes et technique d'analyse

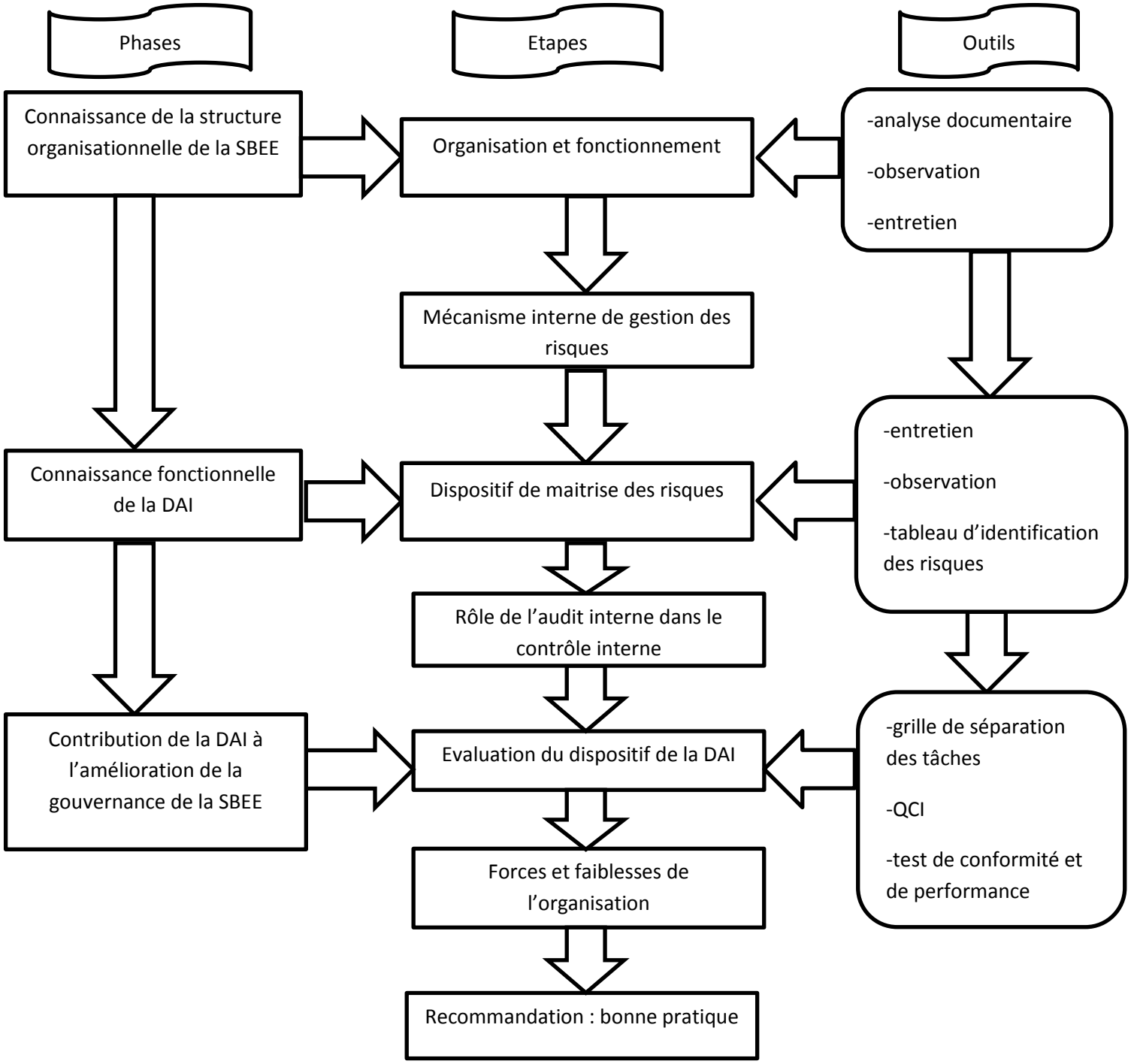
A-Le recoupement d'informations

Il consiste à procéder à une comparaison, entre deux informations ayant une même finalité mais venant de sources ou supports différents. Le recoupement des informations est d'une nécessité absolue pour les comptabilités manuelles dans lesquelles presque obligatoirement on assiste à des erreurs dues à des négligences humaines ; en revanche, dans une comptabilité informatisée, de telles erreurs ne peuvent être commises par l'ordinateur.

B-Outils d'analyse des données

Le modèle d'analyse utilisé est présenté ici par un schéma :

Schéma : modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

Description du modèle :

- ✓ observation physique ; elle se fera de deux manières celle directe qui nous permettra de comprendre et de valider les informations recueillies lors de l'interview sur le processus de l'amélioration de la gouvernance et les dispositifs mis en œuvre ; et celle indirecte se focalisera sur le dispositif de l'amélioration de la gouvernance d'entreprise afin d'avoir une idée sur la contribution de l'audit interne dans le processus de maitrise de ceux-ci.
- ✓ tableau d'identification des risques ; il permet de découper l'activité en différentes tâches élémentaires afin d'identifier les risques opérationnels rattachés à chacune d'entre elles et de déterminer les forces du dispositif des risques.
- ✓ la grille de séparation des tâches ; elle relie l'organigramme fonctionnel à l'organigramme opérationnel, pour vérifier le respect du principe de séparation des tâches. Elle est une technique qui permet de détecter d'éventuel dysfonctionnement grâce à l'exploitation entre autre, de l'organigramme fonctionnel et hiérarchique. Ainsi, elle permettra de déceler les tâches incompatibles, les cumules de fonctions ; plus spécifiquement l'analyse de la grille de séparation des tâches de la SBEE permettra de voir le mode de séparation des tâches.
- ✓ tableau des forces et faiblesses apparentes, il permettra d'identifier les risques opérationnels au niveau de chaque tâche et d'avoir une vue sur les dispositifs mis en place pour les réduire. Devant chaque tâche, il y a l'objectif fixé, le risque encouru et les pratiques communément admises.
- ✓ test de conformité et de permanence ; ils seront utiles pour s'assurer d'une part que les dispositifs du contrôle interne ont été appliqués, pour assurer la remontée à la source en passant par toutes les phases intermédiaires, et d'autres part s'assurer que les opérations sont toujours traitées conformément à ce qu'a été décrite lors des entretiens.

C- <u>Les difficultés et limites de l'étude</u>

Pour l'accomplissement de notre étude, nous nous sommes confrontés à certains problèmes à savoir :

- l'indisponibilité de certains cadres pour répondre à nos questions en raison de leurs multiples préoccupations.
- l'accès très difficile aux informations en raison de confidentialité des informations.
- la courte durée du stage ne nous a pas permis d'approfondir certaines données.

CHAPITRE 3 :

CADRE EMPIRIQUE DE L'ETUDE

Dans ce chapitre, il est question de présenter les résultats, les suggestions et l'implication managériale.

Section 1 : Présentation et analyse des résultats

Après nos investigations auprès du personnel de la SBEE cette section aborde les résultats attendus et bien en plus nos résultats recueillis et analysés.

Paragraphe 1 : Présentation des résultats

Nous présentons dans ce paragraphe les résultats que nous avons obtenus après les missions et enquêtes.

L'audit interne a pour rôles et responsabilités de soutenir la direction dans la gestion des risques et de l'asymétrie d'information au sein de la SBEE afin de contribuer à l'amélioration de sa gouvernance.

A l'intérieur de la société, l'audit interne a une fonction indépendante d'évaluation permanente de la qualité du contrôle de l'organisation pour le compte de la direction générale et du conseil d'administration.

L'audit interne a pour activité principale : le contrôle et le conseil, exercé par un professionnel afin d'assurer la maitrise de la gestion de l'organisation en proposant des axes de progrès pour sa performance. Il doit, en effet : contrôler le respect des règles et leur pertinence ; déceler les écarts entre les normes et les pratiques ; en déterminer les causes pour élaborer des recommandations ; en évaluer les conséquences ; considérer que le responsable est toujours responsable ; critiquer et accuser le système et non les hommes ; évaluer le fonctionnement des systèmes ; proposer des remèdes ; convaincre les responsables d'agir.

L'auditeur interne n'a qu'une seule règle de déontologie : c'est la neutralité. Cette neutralité ne doit empêcher la mise en place des règles et procédures du contrôle. Il est chargé de : apprécier l'efficacité des opérations menées par les structures opérationnelles et évaluer la qualité de contrôle de ces opérations ; sauvegarder le patrimoine de l'entreprise ; vulgariser et actualiser les procédures commerciales, administratives, techniques, comptables et financières ; évaluer le système de contrôle interne ;examiner les comptes et les états financiers ; procéder au respect des procédures en vigueur ;animer les relations entre la SBEE et l'Agence Béninoise de Métrologie et de Contrôle de Qualité (ABMCQ) et conduire les opérations de contrôle des compteurs en collaboration avec cette structure ; coordonner ,conduire et superviser les opérations de contrôle effectuées au sein de l'entreprise.

En effet, la société s'est fixée des objectifs à atteindre à la fin de chaque année. En voici ceux de 2015, 2016

TABLEAU 3 : Les objectifs pour l'année 2015

Années Objectifs	2015	Années Objectifs	2015
ObjectifN°1	Accroître le nombre de branchements	Objectif N°7	Procéder à la rentabilité des charges d'exploitation
Objectif N°2	Augmenter le chiffre d'affaire	Objectif N°8	Maîtriser les charges d'exploitation
Objectif N°3	Augmenter la clientèle	Objectif N°9	Maîtriser les charges de production
Objectif N°4	Satisfaire la clientèle à moindre coût	Objectif N°10	Mettre tout en œuvre pour faire disparaitre le délestage
Objectif N°5	Rétablir l'équilibre financier	Objectif N°11	Améliorer les performances économiques et financières de la SBEE
Objectif N°6	Améliorer la qualité de la prestation	Objectif N°12	Information des activités commerciales

Source : Archives de la SBEE

TABLEAU 4 : Les objectifs fixés pour l'année 2016

Années Objectifs	2016	Années Objectifs	2016
Objectif N°1	Réduire les délais d'exécution des branchements et d'intervention auprès des clients	Objectif N°6	Augmenter la capacité d'approvisionnement et de production de l'électricité
Objectif N°2	Augmenter le chiffre d'affaire	Objectif N°7	Renforcer et développer les réseaux de transport et de l'énergie électrique afin d'accroître le taux de couverture nationale
Objectif N°3	Améliorer la qualité de la prestation	Objectif N°8	Améliorer les performances économiques et financière de la SBEE
Objectif N°4	Satisfaire la clientèle à moindre coût	Objectif N°9	Développer de nouveaux produits et services
Objectif N°5	Rétablir l'équilibre financier	Objectif N°10	Améliorer la politique de communication de la SBEE

Source : Archives de la SBEE

A-ACTIVITES PERMANENTES

Ici, l'auditeur interne a la vocation permanente de : vérifier la régularité des opérations liées notamment aux encaisses ainsi que la bonne application des règles et instructions ; contrôler le respect des procédures, des modes opératoires et des normes techniques et réglementaires ; vérifier la régularité des contrôles journaliers des guichets et caisses ; contrôler périodiquement l'état du portefeuille des comptes clients ;réaliser le contrôle du suivi budgétaire ;effectuer toutes les opérations de contrôle de régularité des prestations ; évaluer le système de contrôle interne des Directions Centrales et Régionales ; accomplir toutes les missions spécifiques et ponctuelles de contrôle demandées par la Direction Générale ; participer à l'élaboration des procédures de contrôle d'exécution en collaboration avec la Direction de la Gouvernance d'entreprise, du Contrôle de Gestion et des Procédures ;organiser les travaux d'actualisation et de vulgarisation des procédures ; procéder

au contrôle du respect des procédures et de qualité des activités commerciales , administratives, techniques, comptables et financières.

La SBEE a en son sein trois niveaux de contrôle+1

TABLEAU 5 : Les niveaux de contrôle

NIVEAUX	OBJET	RESPONSABILITE
Autocontrôle	Contrôle individuel	Chaque agent
Le contrôle 1er degré	Contrôle hiérarchique	Chaque agent d'encadrement
Le contrôle 2ème degré	Contrôle fonctionnel	Chaque agent d'encadrement
Le contrôle 3ème degré	Contrôle des contrôles	Direction d'audit Interne

Source : Archives de la SBEE

B- ACTIVITES PONCTUELLES

Ces activités sont réalisées de façon régulière en vue d'une amélioration des performances de la société. L'auditeur interne a la vocation de faire le contrôle au sein des agences d'une part et au niveau de la direction générale d'autre part.

a- Activités ponctuelles au niveau des agences- guichets et magasin

La SBEE est représentée sur le territoire national par six directions régionales dont celle de littoral scindée en deux sous directions où nous avons effectué nos enquêtes.

A la direction régionale du littoral nous avons onze agences ; cibles principales de nos missions de contrôle, nous avons au guichets des agences recensé les faibles à savoir :manque de procédures, non-respect du délai de versement, manque de formations de base des guichetiers, mauvaise utilisation des données informatiques, mauvaise gestion financière non régularisation des bons provisoires dans les délais, mauvais accueil réservé aux clients, des agences non fonctionnelles, des caissiers ou guichetiers ont fait plus de 10 ans au même poste,

pas de suivi des versements au niveau des chefs d'agences contrôle non aisé des opérations avec le Gd'or. Au niveau du magasin central nous avons recensé : mauvaises sécurité et protection des matériels, manque de bureaux, manque d'instruments de mesures des matériels (câbles), des magasiniers ont fait plus de 20 ans au même poste avec le même salaire, la pression politique

b- Activité ponctuelle au niveau de la direction générale

La direction générale dispose d'une caisse générale, et d'un parc automobile et de carburation. Il a été constaté lors des missions de contrôles : trop de bons provisoires non régularisés, utilisation des dotations au sens perçu du caissier, mauvaise gestion du carburant. Après quoi, les recommandations suivantes sont émises pour améliorer l'utilisation des ressources : régularisation à bonne date des bons provisoires, prise de connaissance des procédures et des recommandations des missions d'audit.

TABLEAU 6 : Nombre de contrôle interne prévus et réalisés par la direction de l'audit interne pour les années 2014 et 2015

Années	**2014**				**2015**			
Eléments	**1er trimestre**	**2ème trimestre**	**3ème trimestre**	**4ème trimestre**	**1er trimestre**	**2ème trimestre**	**3ème trimestre**	**4ème trimestre**
Missions Prévues	12	09	15	18	18	24	29	23
Missions Réalisées	10	09	12	14	15	18	22	17
Ecarts	02	00	03	04	03	06	07	06

Source : Réalisé sur la base des informations reçues à la direction de l'audit interne

TABLEAU 7 : Nombre de contrôle interne prévus et réalisés par la direction de l'audit interne pour la période allant du 23 Mai au 22 Août de l'année 2016

Année **Eléments**	**2016** **23 Mai à 23 Août**
Missions prévues	07
Missions Réalisées	01
Ecarts	06

Source : Réalisé sur la base des informations reçues à la direction de l'audit interne

TABLEAU 8 : Les recommandations pour les années 2014 et 2015

Années	**2014**				**2015**			
Eléments	**1er trimestre**	**2ème trimestre**	**3ème trimestre**	**4ème trimestre**	**1er trimestre**	**2ème trimestre**	**3ème trimestre**	**4ème trimestre**
Recommandations formulées	21	18	12	10	18	24	29	23
Recommandations mises en œuvre effectivement	20	16	12	10	02	03	03	04
Ecarts	01	02	00	00	16	21	26	19

Source : Réalisé sur la base des informations reçues à la direction d'audit interne

PARAGRAPHE 2 ***: Analyse et synthèse des résultats***

Ce paragraphe présente l'analyse et les résultats de notre recherche.

A-Analyse des résultats

D'après les missions réalisées sur les agences-guichets, magasins et caisse de la direction générale ; il a été relevé des faiblesses, auxquelles des recommandations sont émises. Des analyses, il ressort que ces recommandations ont en grande partie contribué au bon fonctionnement du système de la SBEE. Néanmoins, les mêmes faiblesses sont constatées lors de nouvelles missions ; conséquence du manque de suivi des recommandations et la non prise de contact des audités avec les recommandations ; qui devraient les être destinées pour leur mise en application.

De l'analyse du tableau des missions, on constate que par rapport à l'année 2014 ; l'année d'organisation et d'attribution de la Direction de l'Audit Interne, les missions prévues sont plus importantes en quantité en 2015. Ce qui s'explique par son importance perçue par les dirigeants après sa première année d'exercice. Vu cette importance de l'Audit ; ses domaines d'intervention ont été élargis.

Toutefois, d'après ce même tableau, il nous a été donné de constater que sur 54 missions prévues en 2014 ; 83.33% ont été réalisées avec un écart de missions non réalisées de 16.67% ; écart négligeable mais explicable. De même, en 2015, sur 94 missions prévues ; 76.60% ont été réalisées avec 23.40% de non réalisées écart considérable. Ainsi, en 2015, il ressort un accroissement de 6.73% de missions non réalisées par rapport à 2014. Cette différence considérable de missions prévues mais non réalisées en 2015 malgré l'importance perçue de l'audit interne s'explique d'une part par des missions sollicitées et recommandées par le Conseil d'Administration et/ ou par la Direction Générale au détriment de celles prévues préalablement et par le manque de certains moyens d'autres part.

D'après le tableau des missions prévues en 2016 sur la période allant de 23 Mai au 22 Août, sur 7 missions prévues 14.28% seulement ont été réalisées avec 85.71% de missions non réalisées. Cela est dû à la nomination d'un nouveau Directeur à la tête de la SBEE, au manque de moyens et à une mission improvisée de la part du CA.

Il ressort du tableau des recommandations qu'en 2014, sur 61 recommandations émises 95.08% ont été mise en application, affichant 4.91% d'écart non appliquée. Ce taux élevé de

recommandations mises en application s'explique par l'importance perçue de l'audit interne dans cette année d'attribution de la Direction. Par contre, d'après le même tableau, en 2015 ; sur 94 recommandations seulement 12.76% ont été mise en application avec un écart de 87.23% non mises en application. Situation critique avec impact négatif sur la qualité de l'audit interne ; ce grand écart s'explique d'une part par un manque de suivi des recommandations et d'un manque de perception de l'importance des recommandations de la part des dirigeants d'autre part.

En résumé, la plupart des missions prévues non réalisées est due au manque de certains moyens notamment les moyens roulants, humains et matériels, à certaines missions improvisées demandées par le CA et/ou le DG et à certains problèmes spécifiques à la Direction de l'audit interne.

B- Synthèse des résultats

Au terme de l'analyse des différents résultats, nous pouvons dire que les contrôles effectués au sein de la SBEE ont permis à cette dernière d'améliorer le fonctionnement de ses activités. Ce qui nous permet de définir que l'ensemble des activités de l'audit interne de la SBEE a apporté sa part d'amélioration à la bonne gouvernance de la société d'après les tableaux n°7 et 8.

D'après nos investigations et l'analyse des résultats, il ressort clairement que dans un premier temps, les écarts réalisés par la DAI de la SBEE n'ont connu aucune amélioration par rapport au précédent et dans un second temps, les tableaux n°7 et 8 nous permettent d'affirmer que la Direction Générale n'a rationnalisé aucun produit afin de pouvoir faciliter la réalisation des missions qui souffrent d'un grand manque de moyens matériels, roulants et humains. Ce qui nous permet de conclure que le système d'audit interne mis en place par la SBEE a plusieurs difficultés dues aux moyens.

SECTION 2 : Suggestions et implication managériale

Cette section abordera les suggestions et l'implication managériale.

PARAGRAPHE 1 : **suggestions**

Il sera question, dans ce paragraphe, de faire quelques suggestions aux différents problèmes spécifiques en vue d'une meilleure amélioration du service de l'audit interne à la SBEE.

A- Suggestion spécifique à la DAI

Nos suggestions sont destinées au directeur, aux chefs de mission et auditeurs de la direction de l'audit interne. Ainsi, pour rationaliser leurs services, nous proposons au personnel de la direction de l'audit interne :

- ✓ de prendre connaissance du manuel de procédures afin d'avoir une bonne conception de l'audit interne, de sa mise en œuvre et de son fonctionnement ;
- ✓ d'actualiser leur manuel de procédure ;
- ✓ de veiller rigoureusement à l'exécution de leur plan de travail annuel et ainsi que les recommandations des rapports d'audit ;
- ✓ de revoir le nombre de chef de mission
- ✓ d'avoir la priorité de faire respecter les procédures au niveau des opérationnels
- ✓ de fixer dans la planification annuelle des thèmes précis d'audits dont les titres se retrouveront dans les rapports finaux,
- ✓ de poursuivre l'établissement de la liste des audits planifiés, effectués et reportés qui devra être actualisée au fur et à mesure,
- ✓ dans le respect de la Norme 2060, nous suggérons à la DAI de mentionner dans ses rapports une appréciation sur l'exposition aux risques significatifs et aux contrôles correspondants, sur des sujets relatifs au gouvernement d'entreprise et sur tout autre problème répondant à un besoin ou à une demande de la Direction générale ou du Comité d'audit.
- ✓ nous invitons la DAI à revoir sa stratégie en matière de planification d'audits présentant des risques moyens à faibles pour se consacrer plutôt sur des missions présentant des risques plus élevés

- ✓ de décrire plus clairement le programme de travail en faisant le lien avec l'analyse de risque,
- ✓ nous invitons la DAI à mieux formaliser la documentation de travail de manière à ce qu'un tiers professionnel en audit puisse toujours rapprocher les objectifs de la mission, le contenu des examens réalisés, les résultats, l'opinion de l'auditeur et les recommandations. La standardisation des papiers de travail et son classement peut apporter un élément de solution,
- ✓ de donner un ordre de mission aux stagiaires pour leur faciliter la participation aux missions.

B-Suggestion aux directions en collaboration avec la DAI

Nous recommandons aux différentes directions travaillant en synergie d'action avec la DAI :

- ✓ d'initier des séances de formations et/ou de recyclages au profit des auditeurs conformément à la charte d'audit et aux normes internationales ;
- ✓ de doter la DAI des matériels roulants et des matériels informatiques adéquats (ordinateur portatif, réseau d'interconnexion….)
- ✓ de renforcer l'équipe du personnel de la DAI
- ✓ de rendre plus crédible l'audit interne à la SBEE
- ✓ de renforcer le suivi de carrière
- ✓ d'analyser les services sur performance.

PARAGRAPHE 2 : Implication managériale

Ce paragraphe présente les conditions de mise en œuvre au sein de la SBEE

- Le rattachement du contrôle général à la direction générale traduit l'importance que celle-ci attache à la fonction : assurer l'indépendance des auditeurs. Cela répond au standard international (exigence de la norme 1.110 de l'IFACI) ;
- L'absence d'exclusion d'aucun service du champ de contrôle respecte le principe d'universalité : aucun service ne doit être soustrait du contrôle. Cela signifie que la direction générale peut aussi faire l'objet de contrôle ;
- L'existence d'un dispositif de la qualité du contrôle : le travail des auditeurs peut être contrôlé par

- Comité de stratégie (DG, directeurs régionaux, contrôleur général),
- Les contrôleurs externes

Les auditeurs et inspecteurs sont ainsi invités à plus de professionnalisme.

- Les auditeurs sont sélectionnés sur la base de leur compétence (art12 de la charte). Les critères de sélection sont les suivant :
  - Avoir le niveau BAC + 3 au moins
  - Ou justifier d'une solide formation dans le domaine de l'audit
- Une bonne connaissance de la société.
- Formation continue des auditeurs et inspecteurs (art 14 de la charte) conformément aux normes internationales de la profession.
- Modalité d'intervention conforme aux standards internationaux (art 5 et 13 de la charte).
- Renforcer la formation et le recyclage des personnels de la cellule ;
- Lutter pour l'acquisition de matériels roulant, humains et informatique ;
- Rendre capable le contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement ;

CONCLUSION

La SBEE est une société publique qui a pour vocation la production et la distribution de l'énergie électrique. Pour atteindre ses objectifs, elle a adopté une politique de délégation de pouvoir donnant lieu à plusieurs directions dont la DAI. La Direction de l'Audit Interne (DAI) est la direction qui a à sa charge l'évaluation du contrôle interne. A travers son plan annuel de missions, la direction de l'audit interne contribue à la performance de la gouvernance de la SBEE par ses rapports et recommandations des dites missions.

Dans l'objectif de contribuer à rendre plus efficace les services de la direction de l'audit interne à la SBEE, nous avons jugé utile d'œuvrer sur le thème : « **Analyse du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : cas de la Société Béninoise d'Energie Electrique** », à partir des données relevées sur le terrain, nous avons formulé des objectifs et avons utilisé la posture interprètativiste avec une méthodologie bien adaptée en vue d'une analyse adéquate de notre étude.

Suite aux résultats obtenus et après analyse, nous avons fait une synthèse et après avoir tiré les implications de l'étude, nous avons fait des propositions afin de contribuer à l'amélioration de la gestion de la SBEE par l'audit interne. Toutefois, la réalisation de ce travail ne s'est pas faite sans difficultés. La difficulté principale concerne l'accès à l'information.

Nous admettons que les propositions faites dans ce mémoire ne sont pas des solutions universelles pour résoudre tous les problèmes que la SBEE rencontre dans sa gestion. Cependant, elles vont contribuer à l'amélioration des difficultés rencontrées. De ce point de vue, il est important de signaler que la fonction d'audit interne aide considérablement à l'évaluation des différents processus de l'organisation ; Il analyse également le potentiel d'une meilleure utilisation des ressources économiques. Par ce biais, l'audit interne est une source d'informations pertinentes, indépendantes et objectives pour la prise des décisions par les différents responsables.

Aux autorités de la SBEE, nous suggérons ce qui suit :

- il est nécessaire de faire des séminaires pour tout le personnel de l'entreprise pour illustrer le rôle de l'audit interne dans les esprits ;
- la fonction d'audit interne doit occuper une place importante au sein de l'organisation, car elle est considérée comme un instrument de gestion qui vient à l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise.
- il est nécessaire que les auditeurs internes entretiennent de plus en plus des relations étroites avec le conseil d'administration et de bénéficier du soutien de la D G et de l'assemblée générale afin de favoriser de plus en plus l'indépendance des auditeurs internes. Ceci permet la création d'un environnement favorable à la promotion de l'Audit Interne susceptible de promouvoir la valeur ajoutée apportée par les auditeurs internes.
- l'approvisionnement des bibliothèques doit être de façon régulière.
- la dotation en matériel roulant propre à la DAI pour leur permettre de bien exécuter leur rôle
- continuer la formalisation et l'actualisation des manuels de procédures en cours.

En définitif, l'usage des résultats d'audit interne doit rester l'un des meilleurs outils de suivi pour le bon fonctionnement de la Direction Générale. Il doit être un générateur des actions correctives et d'amélioration, des décisions pour atteindre les objectifs fixés et les résultats escomptés, afin de garantir la croissance économique du Bénin. D'autres travaux de recherches permettront de mieux approfondir davantage l'Analyse du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : dont le cas ici est la Société Béninoise d'Energie Electrique.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- **Abdelhak Z.**, « Rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : **Cas** Entreprises Algériennes », 2014

- **Angèle D. & Nicolas B.** « mesure de la performance globale des entreprises », édition Poitiers, 2007

- **Angèle R.,** « Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises françaises certifiées ISO 14001 », *Management & Avenir* 9/2009 (n° 29), p. 344-362

-**Bollecker M**., « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 1/2007 (Tome 13), p. 87-106

- **Bouras B. & Skander N**. « contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise »,2015

- **Carine H. & Sabitiou A.**, « Rôle de l'audit interne dans la gouvernance des entreprises publiques : Cas de l'ONASA », 2015

- **Charles P., Kermiche L**., « À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3/2009 (Tome 15), p. 9-54

- **Christian D. V, Diane V. G., Gerrit Sarens et Spanhove J.**, « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques belges », *Pyramides*, 15 | 2008, 95-124

-**Christian P., HAURET D**., « L'indépendance perçue de l'auditeur », *Revue française de gestion* 6/2003 (n° 147), p. 105-117

- **Christian P., HAURET D**., « Éthique et décisions d'audit », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 1/2007 (Tome 13), p. 69-85

-**David E**., « audit comptable et financier », édition Malea, 2010

- **Eduard P., Hervé S., Molinari M.**, « Audit financier et contrôle interne. L'apport de la loi Sarbanes-Oxley », *Revue française de gestion* 6/2003 (n° 147), p. 133-143

-**Elisabeth B**., « audit interne : enjeux et pratiques internationales », Edition EYROLLES, 2007

- **Hottegindre G., Lesage C.,** « Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2/2009 (Tome 15), p. 87-112

- **Idelphonse H. & Stelin T**, « l'impact de l'audit interne dans la gestion des sociétés d'Etat : cas de la SBEE », 2015

- **Lambert C., Sponem S**., « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2/2009 (Tome 15), p. 113-144

-**Meier O**., DICO DU MANAGER, édition DUNOD, Paris 2009

- **Nogatchewsky G.**, « L'exercice du contrôle dans la relation client-fournisseur », *Revue française de gestion* 6/2003 (n° 147), p. 173-183.

- **Olivier H**, « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », 2000

- **Pigé B**., « Les enjeux du marché de l'audit », *Revue française de gestion* 6/2003 (n° 147), p. 87-103

-**Richard C.,** « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », *Revue française de gestion* 6/2003 (n° 147), p. 119-131

ANNEXE

Annexe 2

QUESTIONNAIRE D'ENQUETE

Le présent questionnaire s'inscrit dans le cadre d'une recherche pour la rédaction d'un mémoire de fin de formation de cycle I à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FASEG).L'objectif est de recueillir votre appréciation sur l' **«analyse du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : cas de la SBEE ».**

I-Identification de l'enquête

Nom:……

Prénoms: ……

Age: ……

Sexe: Féminin ☐ Masculin ☐

Profession: ……

Tel : …… Email : ……

Date de l'enquête: ……/……/…… GPS :……

II- Questionnaire

1- Qu'est-ce qui a suscité la mise en place de l'audit interne à la SBEE ?
2- Selon vous, l'audit interne a-t-il amélioré les performances de la SBEE ?
3- *Quelles sont les difficultés que vous rencontrez dans l'exercice de votre fonction d'auditeur ?*
4- Selon vous, quels sont les maux qui minent l'efficacité de l'audit interne à la SBEE ?
    - *Insuffisance d'auditeurs ……..*
    - *Insuffisance de matériels roulants pour les missions*
    - *Manque de motivations……*
5- *Comment faites-vous le suivi des recommandations émises après les missions ?*
6- Quelles mesures proposez-vous pour améliorer les missions d'audit interne à la SBEE afin d'avoir des recommandations plus pertinentes dans l'avenir ?……

NB : Veuillez répondre dans les lignes en pointillées, SVP vos réponses et opinions sont confidentielles.

Merci pour votre franche collaboration

Annexe 3

<u>Tableau n°1</u> : Fiche signalétique

DENOMINATION SOCIALE	**SOCIETE BENINOISE D'ENERGIE ELECTRIQUE**
Sigle	SBEE
SIEGE SOCIAL	Cotonou 20101 (rue, Avenue du gouverneur General Ponty)
Adresse Postale	01 BP 123 Cotonou
Numéro IFU	3200800583113
Numéro de téléphone	21 31 21 45/ 21 31 21 62
Date de restructuration	Janvier 2004
Création	Par décret numéro 92-271 du 23 septembre 1992
Statut juridique	Société Anonyme unipersonnel
Régime Fiscal	Droit commun en régime privilégié
Modification des statuts	Par décret numéro 96-452 du 17 octobre 1996
Capital social	10 000 000 000 F CFA
Effectif du personnel	1595
Activité principale	Production et distribution Electrique
Activité Secondaire	Fabrication de poteaux d'Energie Electrique
RCCM	Cotonou N°736 B
N° comptes bancaires	ECOBANK 10 131 100 021 001 Cotonou, BCEAO 306 2000 7016 BOA Cotonou
E-mail	sbeedg@intnet.bj

Système de gouvernance	Assemblée Générale ; Conseil d'Administration ; Direction Générale
Structure du réseau	Une Direction Générale qui est le siège social

Source : Archives de la SBEE.

TABLES DES MATIERES

Avertissement ……i

Dédicaces……ii

Remerciements……iv

Listes des sigles et abréviations……..…..v

Liste des tableaux……..vi

Résumé / Abstract……vii

Sommaires……..viii

Introduction…….……1

CHAPITRE 1 : CADRE INSTITUTIONNEL ET THEORIQUE DE L'ETUDE……....3

SECTION 1 : cadre institutionnel de l'étude**.....3**

Paragraphe 1 : présentation générale de la SBEE**……..……..3**

A-Historique……..……...…..3

B-Mission.....……5

C-Personnalité juridique.....…….…6

D-organigramme de la SBEE.....6

E-description de l'organisation ……..……..…6

F-Les ressources humaines ……..……..……....10

G-Les ressources financières……..……..…10

H-Les ressources matérielles……....……....11

I-Environnement externe……11

Paragraphe 2 : Observation du stage et analyse SWOT……..…….. 12

A-Observation du stage……..…….12

B-Analyse SWOT……..…13

SECTION 2 : cadre théorique de l'étude……..…....14

Paragraphe 1 : Problématique et intérêt de l'étude……..……..…….…14

A-Problématique……14

B- intérêt de l'étude ……16

Paragraphe 2 : Objectifs de l'étude……16

CHAPITRE 2 : Revue de littérature, postures épistémologiques et cadre méthodologique de l'étude……17

Section 1 : Revue de littérature et postures épistémologiques……17

Paragraphe 1 : revue de littérature……17

A-Clarification des concepts et expressions de l'étude……17

B-Revue théorique……26

C-Revue empirique……29

Paragraphe 2 : Justificatif des postures épistémologiques……35

A-Posture positiviste……35

B-Posture constructiviste……36

C-Posture interpretativiste……36

D- Choix de posture……37

Section 2 : cadre méthodologique de l'étude……38

Paragraphe 1 : méthodes et techniques de collectes des informations……38

- **A- Méthode adoptée……38**
- **B- Techniques……38**

Paragraphe 2 : méthode et technique d'analyse……39

- **A- Le recoupement d'informations……39**
- **B- Outils d'analyse des données……40**
- **C- Difficultés et limites de l'étude……42**

CHAPITRE 3 : CADRE EMPIRIQUE DE L'ETUDE……43

SECTION 1 : présentation et analyse des résultats……43

Paragraphe 1 : présentation des résultats……43

- **A- Activités permanentes……45**
- **B- Activités ponctuelles……46**

Paragraphe2 : analyse et synthèse des résultats……49

A- Analyse des résultats……..…….…….49
B- Synthèse des résultats ……..…….…….……..50

SECTION 2 : suggestions et implication managériale……..…….…..…….…….…51

Paragraphe 1 : suggestions ……..……...…51

A- Suggestions spécifiques à la DAI…….……..…51
B- Suggestions aux directions en collaboration avec la DAI …….…….…52

Paragraphe 2 : implication managériale ….……..…….…….....52

CONCLUSION……...……54

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES……..…56

.