

Rôles du Contrôle Interne dans l'efficacité opérationnelle au sein des entreprises publiques maliennes

Roles of Internal Control in the Operational Effectiveness within Malian Public Enterprises

Abdoulaye KEITA, (Enseignant chercheur, Docteur)

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG) Bamako

Laboratoire : Finance Organisation Contrôle et Stratégie d'Entreprise (FOCSE)

Université Cheikh Anta Diop de Dakar (UCAD), Sénégal.

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG) Bamako Téléphone : +223 79 13 04 89 fseg@fseg-ussgb.net
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	KEITA, A. (2025). Roles du Contrôle Interne dans l'efficacité opérationnelle au sein des entreprises publiques maliennes. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(7), 485–501.
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 17/03/2025

Accepted: 12/07/2025

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 07 (2025)

Rôles du Contrôle Interne dans l'efficacité opérationnelle au sein des entreprises publiques maliennes

Résumé

Ce présent travail s'intéresse aux entreprises publiques du Mali pour tenter d'identifier et de comprendre les rôles que le contrôle interne joue dans l'efficacité des activités. Par-là, nous cherchons à mettre en exergue l'efficacité opérationnelle et non l'efficacité tout court entendue comme performance.

Pour ce faire, nous avons retenu deux entreprises publiques (EDM-sa et SOMAGEP-sa) qui nous ont servi de lieux d'enquête. À cet effet, la collecte de données a été facilitée par un guide d'entretien qui par la suite a fait l'objet d'une analyse suivant la méthode grounded theory.

Au vu des résultats, l'activité du contrôle interne dans les entreprises étudiées repose principalement sur l'organisation du contrôle et le système de management. À travers lesquels nous avons identifié trois rôles qui sont la formalisation, la supervision et l'évaluation des activités. Cependant, chacun de ces trois éléments joue un rôle majeur dans le processus de réalisation des différentes activités, mais n'entraîne pas forcément l'atteinte des objectifs.

Ainsi, l'efficacité du contrôle interne repose sur l'atteinte des objectifs qui aussi passe par le respect des normes et procédures mis en place par le management. En fin, il faut mettre en place un système de suivi régulier afin d'évaluer les résultats d'où le terme effet de performance du contrôle interne.

Mots clés : contrôle, contrôle interne, performance, performance opérationnelle, entreprise publique.

Classification JEL : H83, L32, D23, M42.

Type du papier : Recherche empirique

Abstract

In doing so, two public companies (EDM-sa and SOMAGEP-sa) selected have served as places of investigation. In this fact, the data collection has been facilitated by an interview guide which afterwards has been subject of an analysis following the grounded theory method.

Given the results, the internal control activity in the companies studied rests mainly on the organization of the control and the management system. Through which we have identified three roles that are formalization, supervision and assessment of the activities. However, each of these three elements plays a core role in the process of achieving the different activities but doesn't lead necessarily to the attainment of the objectives.

Thus, efficiency of the internal control rests on the attainment of the objectives which also goes through respect of the standards and procedures set up by the management.

Finally, a regular follow-up system must be put in place to assess the results, hence the performance effect of the internal control.

Keywords: control, internal control, performance, public performance, public companies

JEL Classification : H83, L32, D23, M42.

Paper type: Empirical research

1. Introduction

Les entreprises publiques sont celles dont les performances sont très importantes pour de larges segments de la population et pour les autres catégories d'entreprises (OCDE, 2005). Il convient que celles-ci soient gérées de façon efficace et efficiente afin qu'elles puissent répondre aux aspirations du public et des autorités.

Cependant, le contrôle interne est aujourd'hui défini comme « un ensemble de processus initié et conduit par la direction de l'organisation et mis en œuvre par l'ensemble des agents en vue de donner une assurance raisonnable que les objectifs stratégiques fixés sont atteints, les risques globalement maîtrisés, la conformité aux lois et autres règlements assurés, la gestion efficace, l'information fiable et la communication appropriée » (IFACI ;2006). De même le COSO qui nous inspire, définit le contrôle interne comme « des procédures tendant à procurer des garanties raisonnables quant à la réalisation de trois objectifs : l'efficacité et l'efficience des opérations ; la fiabilité de l'information financière ; la conformité aux lois et règlements en vigueur ». Tels sont les objectifs du contrôle interne considérés comme contribution à la performance.

Autant que la performance, l'efficacité est un concept assez flou. Selon Burlaud et Simon (2006 :14), le concept de performance porte un sens, celui que les entreprises utilisent pour incarner leur idéal. Elle signifie à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche, avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer (Pesqueux 2005). Compte tenu de cet aspect, nous distinguons l'efficacité organisationnelle entendue comme performance de l'efficacité opérationnelle.

Considérant cette dernière, nous essayerons d'établir un lien entre contrôle interne et efficacité opérationnelle à partir du/des rôles du contrôle interne dans la réalisation des activités. Dans cet ordre d'idée, l'efficacité opérationnelle sera vue comme conséquence de l'application du contrôle interne.

En Afrique, il est difficile d'identifier cette contribution à la création de valeur. Selon les Nations Unies, l'impuissance de plusieurs pays Africains à progresser sensiblement dans le domaine de la gestion des marchés publics est aggravée par des lacunes dans le mécanisme de contrôle interne et les hautes institutions de vérification des comptes.

Au Mali, Il se trouve que l'application des manuels de procédures opérationnelles n'est pas encore généralisée à toutes les entreprises publiques et à tous les niveaux (central, régional et local). Ce qui nous amène à nous intéresser à la question suivante :

Quel est le rôle du contrôle interne dans la réalisation des activités dans les entreprises publiques ?

Une analyse approfondie de notre problématique nous a amenés à nous poser les questions spécifiques suivantes :

Quelles sont les activités du contrôle qui concourent à la maîtrise des opérations ?

Quel est le lien entre contrôle interne et efficacité opérationnelle ?

L'objectif visé à travers cette recherche est de comprendre le mécanisme par lequel le contrôle interne exerce une influence sur l'accomplissement des activités.

La réalisation de cet objectif passe par d'autres, dits spécifiques :

- ✓ Identifier les activités du contrôle interne dans les EP
- ✓ Analyser le lien entre contrôle interne et efficacité opérationnelle

Ce travail de recherche présente un double intérêt :

- Au plan théorique, il sera question de traiter des aspects complémentaires du contrôle interne et l'efficacité opérationnelle en vue de satisfaire les études antérieures ou ultérieures.
- Au plan pratique, les résultats de cette étude pourront permettre aux opérationnels des EP de comprendre le bien-fondé du contrôle interne. Les erreurs et les irrégularités

sont empêchées, atténuées ou découvertes à temps grâce aux activités de contrôle organisées.

Après avoir proposé une synthèse sur la littérature traitant le contrôle interne et l'efficacité opérationnelle, une seconde partie aura pour objet de valider ces propos via une enquête principalement à base d'entretien, avant de discuter les résultats qui au préalable ont été facilités par une méthode dite grounded theory.

2. Revue de la littérature

2.1. Le concept du contrôle interne

Le contrôle interne s'est d'abord constitué comme un dispositif destiné à prévenir les erreurs et les fraudes dans le domaine comptable. Cet aspect est prépondérant jusqu'aux années soixante-dix (Bénédict & Kéravel, 1990). À partir de cette date, le contrôle interne revêt des ambitions plus globales puisque l'ordre des experts-comptables français le définit en 1977 comme l'ensemble des sécurités contribuant à une meilleure maîtrise de l'entreprise.

Ayant plus ou moins abordé dans le même sens, le Consultative Committee of Accountancy de Grande Bretagne en 1978 propose la définition suivante : «Le Contrôle Interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la Direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées ». Ici, le contrôle interne est élargi à d'autres types de contrôle (contrôles financiers, contrôle de gestion, audit, gouvernance) ayant pour objectif final l'atteinte des objectifs. Dès lors la conception du contrôle interne commence à changer en prenant en compte plusieurs aspects et inclut la maîtrise (respect des normes) en vue de favoriser les performances.

Aujourd'hui, le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs choisis par l'encadrement et mis en œuvre par l'ensemble des collaborateurs de tout niveau pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités. Autrement dit, le contrôle interne est un ensemble des moyens quels qu'ils soient utilisés pour s'assurer de la maîtrise de son fonctionnement en vue de réaliser ses objectifs.

2.2. Le concept de l'efficacité opérationnelle

Autant que la performance, l'efficacité est un concept flou dont sa mesure reste aussi variée *« mesurer l'efficacité, c'est prononcer un jugement sur une organisation, fondée sur un certain nombre de critères, qui sont des résultats souhaités, désirables, recherchés » (...)* *« l'efficacité organisationnelle est un jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets qu'il attend d'elle »* (Morin, Savoie et Beaudin, 1994, p.5).

Par conséquent, notre recherche va retenir comme mesure l'atteinte des objectifs que nous considérons comme conséquence (résultat) de la maîtrise des activités. Ainsi, ces objectifs auxquels nous faisons allusion ne sont pas pour la cause globale, mais il s'agit des objectifs liés uniquement à la réalisation des activités de l'entreprise (l'aboutissement d'un processus). Ce qui nous permet de retenir l'efficacité opérationnelle, qui selon nous est le mieux approprié pour ne pas rentrer dans cette confusion de performance globale ou efficacité organisationnelle.

Pour ce travail, nous avons choisi la dimension « efficacité » qui, selon nous, rendra mieux compte de l'effet du contrôle interne. Et plus précisément, nous nous intéressons à l'atteinte des objectifs dans la réalisation des activités qui définit par effet l'efficacité opérationnelle. Pour reprendre (Hachimi, 2003), l'efficacité qui compte en dernière instance résulte d'une représentation des objectifs et des effets des actions communes des acteurs concernés ».

Ainsi, l'efficacité serait définie à l'intérieur de l'entreprise sous prétexte que ce sont les membres de l'établissement qui, par étapes successives, définissent et affinent leur contrat, leurs finalités, leurs exigences, leurs critères d'efficacité et, en fin de compte organisent leur propre contrôle continu des progrès accomplis, négocient et mettent en œuvre les régulations nécessaires (Hachimi, 2003).

Cela est en accord avec la notion de conformité attribuée aux valeurs de contrôle interne, selon laquelle favorise l'accomplissement des tâches dans le déroulement des activités qui, ensemble forment ce qu'on appelle processus. En cela nous visons l'efficacité opérationnelle et non celle organisationnelle entendue comme résultats auxquels on s'accorde à donner différentes représentativités financière, économique, sociale, concurrentielle, etc. Cette dernière non plus n'est pas considérée pour cette recherche, car elle s'apparente très largement avec la performance. Alors, nous distinguons l'efficacité opérationnelle de l'efficacité organisationnelle qui sera analysée à travers la mise en œuvre du contrôle interne. Par conséquent, elle sera déterminée à travers l'accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer (Pesqueux 2005). Il faut entendre par là, la manière dont l'entreprise exerce le contrôle interne afin d'atteindre ses objectifs (accomplissement d'un processus, d'une tâche).

2.3. L'efficacité opérationnelle induite par le contrôle interne

Le système de contrôle interne a notamment pour objet de (...) vérifier que les opérations réalisées par l'établissement ainsi que l'organisation et les procédures internes sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, aux normes et usages professionnels et déontologiques et aux orientations de l'exécutif. À cet effet, l'objectif de conformité est fondamental pour éviter le risque d'image et le coût financier des éventuelles sanctions (Béatrice, 2007).

Ainsi, le contrôle interne n'est efficace que s'il permet d'atteindre ses objectifs. Pour ce faire, il doit être régulièrement observé et vérifié afin d'apporter des corrections si nécessaires (Honlonkou, 2009). D'où la gouvernance qui au-delà de la réglementation vise à renforcer le dispositif à travers un organe de contrôle. Celui-ci se présente alors comme le contrôle du contrôle interne ayant pour objectif de défendre les intérêts du propriétaire tout en créant de la valeur.

3. Positionnement épistémologique et démarche méthodologique

Le positionnement choisi doit être clairement explicité, car il permet d'asseoir la validité et la légitimité d'une recherche (Péret et Séville, 2003). Tout comme Van de Ven (2007), Avenier et Parmentier Cajaiba (2012) soulignent l'importance cruciale d'explicitier le cadre épistémologique dans lequel des arguments méthodologiques sont développés.

À cet effet, nous nous inscrivons dans le courant interprétatif sachant bien que l'interprétation est une logique épistémologique de la recherche en contrôle (Lorino, 2008). Le choix de cette posture se justifie par le fait que le sujet reste peu ou non exploré en tout cas pour ce qui concerne le contexte malien. Par conséquent, il y a une absence de littérature pouvant nous engager dans la compréhension du phénomène à étudier. Dès lors, notre immersion dans le contexte s'avère importante afin de comprendre ces processus (Morgan, 1999) et leurs éventuelles influences.

3.1. Le choix de la méthode de recherche qualitative

Selon Lagarde (2006), le choix d'un positionnement interprétatif a des conséquences méthodologiques immédiates. Cependant, nous optons pour une approche qualitative inductive.

Pour le choix de cette approche, nous privilégions les données du terrain. En particulier, celles recueillies dans les échanges avec les responsables en charge de mener les activités. En ce moment, leurs avis sont essentiels pour déterminer le rôle du contrôle interne et son éventuel impact sur le déroulement desdites activités. À partir de là, nous pouvons estimer que nous sommes dans l'induction du fait que nous nous intéressons au vécu des acteurs pour déterminer l'efficacité opérationnelle.

À cet effet, nous allons utiliser l'étude de cas comme stratégie d'accès à l'objet de la recherche dans l'analyse qualitative sont principalement l'étude de cas et la recherche-action. L'étude de cas se distingue de la recherche-action par rapport au but poursuivi de la recherche. En effet, Yin (1993) précise que cette méthode est appropriée lorsque les chercheurs désirent : définir un sujet plutôt globalement que de manière spécifique, tenir compte du contexte et non seulement du phénomène à l'étude, les chercheurs ont peu d'influence sur l'environnement, appuyer leur preuve sur de multiples sources ». Egalement Evrard et al (2009) confirment ces propos suivant les termes « *l'étude de cas est appropriée, lorsqu'on aborde des champs nouveaux, complexes et où les développements théoriques sont faibles* » comme c'est le cas de notre recherche.

Dans cette dynamique, l'étude de cas semble plus appropriée, car nous sommes dans une logique de découverte (identification des rôles du contrôle interne), que de vérification.

Tableau 1 : Conditions d'une recherche par étude de cas

Conditions d'opportunité d'une recherche par étude de cas	Applicabilité à la recherche
Lorsque les questions comment et pourquoi se posent	Comment le contrôle interne influence l'efficacité opérationnelle
Quand le chercheur n'a que peu de contrôle sur les événements	Aucune action possible de la part du chercheur sur l'évolution de l'exercice
Lorsque le centre d'intérêt porte sur un phénomène contemporain au sein d'un contexte social réel	Le contrôle interne au sein des entreprises publiques maliennes.

Source : Yin, inspiré de Lagarde (1993)

L'étude des deux cas nous permet de mieux approfondir notre compréhension des mécanismes du contrôle interne influençant l'efficacité opérationnelle. Wirtz (2006) ajoute qu'il est impossible de conclure à l'observation d'un processus au niveau d'un cas unique. Du fait de son caractère particulier, il consiste à découvrir des nouvelles théories.

Cependant, nous optons pour une étude de cas multi-sites, en ce sens que nous étudions deux entreprises publiques. Dans ce type d'étude, l'objectif du chercheur est d'observer, d'analyser chaque cas de façon isolée, puis de les comparer pour trouver des processus récurrents (Diouf, 2012). Elle demande selon Rispal (2002) la constitution d'un échantillon théorique (Kane, 2011).

3.2. Présentation du champ d'étude

- EDM-sa

Société de transport et distribution d'électricité, l'EDM-sa a vu le jour avec le Mali après l'indépendance (1961). Elle a pris différentes formes selon les moments : société d'Etat où l'Etat était le seul actionnaire, mais aussi a connu la privatisation notamment avec SAUR international- IPS-WA du groupe Aga Khan. Actuellement c'est une SA avec un capital de 32 000.000.000 FCFA détenus au 2/3 par l'Etat et le reste par un partenaire stratégique IPS associé à quelques privés Maliens.

Dès lors c'est la prééminence de l'Etat, d'où les actions sont orientées service public, ce qu'on assigne c'est la continuité du service public. Ainsi, l'EDM doit assurer à tout moment la disponibilité de l'électricité et répondre au besoin de branchement des usagers.

Pour atteindre cet objectif, l'EDM repose sur une organisation classique avec un département production, fonction support, fonction commerciale.

- **SOMAGEP**

Créée en 2010, la Société Malienne de Gestion de l'Eau Potable est une société d'Etat avec conseil d'administration qui s'occupe de la production, la distribution et la commercialisation de l'eau potable sur les périmètres affermés. Elle est issue de la réforme du secteur de l'eau et de l'électricité donc liée à un contrat avec SOMAPEP (Société de Patrimoine de l'Eau Potable). Elle a pour missions :

La gestion technique, financière et comptable des biens du domaine public nécessaires pour assurer le service public de l'eau potable sur la base des critères définis dans le contrat d'affermage qui la lie à la Société Malienne de Patrimoine de l'Eau Potable (SOMAPEP) et l'Etat du Mali.

3.3. Echantillon de notre recherche

EDM-sa et SOMAGEP-sa sont les deux entreprises publiques représentant l'échantillon final de notre recherche. En effet, ces deux entreprises sont celles qui ont été favorables pour satisfaire notre objet de recherche.

Tableau 2 : Liste des répondants de l'EDM-sa

Code interviewé/ Numéro	Personnes rencontrées	Structure	Thèmes abordés	Durée de l'interview
01	Directeur général	Direction générale	Organisation du CI -Missions de la société -Objectifs et orientation de la société -Moyens de réalisation	46 min
02	Chef de département	Audit interne	-Rôles du CI -Relation entre CI et réalisation des activités	52 min
03	Chef de département	Inspection	-vérification des rôles du CI	45 min
04	Chef de département	Contrôle de gestion	-Détermination des objectifs	63 min
05	Directeur	DQSE	-Processus et procédures de contrôle	58 min
06	Directeur	SI	-Système d'information	30 min
07	Directeur	DRH	-Organisation des activités -Participation et comportement des hommes	35 min
08	Chef de département	Direction technique		55 min
09	Chef de département	Approvisionnement		62 min
	Total			446

Source : nous-mêmes

La durée par entretien dépendait du thème abordé et variait entre 30 et 63 minutes selon son importance.

Au total, nous avons effectué neuf entretiens au niveau de l'EDM-sa pour une durée 446 minutes. En ce qui concerne notre deuxième cas (SOMAGEP), les entretiens ont duré entre 30 et 95 minutes sur un total de 401 minutes.

Tableau 3 : Liste des répondants de la SOMAGEP-sa

Code interviewé/ Numéro	Personnes rencontrées	Structure	Thèmes abordés	Durée de l'interview (En minute)
01	Chef de service	Vente et clientèle	Politique de prise en charge des clients	45
02	Chef de département	Audit interne	-Rôles du CI -Relation entre CI et réalisation des activités	95
03	Chef de département	Contrôle de gestion	-Détermination des objectifs	65
04	Chef de département	DQSE	-Processus et procédures de contrôle	58
05	Chef de département	SI	-Système d'information	30
06	Chef de service	DRH	-Organisation des activités -Participation et comportement des hommes	35
07	Chef de département branchement	Direction technique	-activité menée - procédures	43
08	Chef de département	Approvisionnement		30
	Total			401

Source : nous-mêmes

3.4. Collecte de données et analyse des données

Comme précédemment annoncé, nos données proviennent essentiellement de deux sources : primaires et secondaires.

Données primaires : il est important de souligner que ces données ont été privilégiées suivant les recommandations de Strauss et Corbin (1990) pour avoir utilisé la méthode grounded theory.

Cependant, la collecte à ce niveau s'est faite en deux phases : stage et entretien. D'abord le stage effectué, a été mené sur une durée de dix-huit mois, durant lequel, nous avons participé aux débats, échangé et partagé des expériences avec les acteurs du contrôle interne.

Cette étape, nous a servi de voie pour construire et préparer la deuxième phase que nous avons désignée entretien. L'enquête s'est passée sous forme d'interview entre nous enquêteur et enquêtés (acteurs du contrôle interne). À souligner que les questions abordées dans ce sens étaient beaucoup plus des questions techniques. Ce qui explique que toutes les personnes abordées pour les besoins d'enquête étaient spécialistes du contrôle interne ou du moins acteurs du contrôle interne.

D'autres données primaires ont été recueillies auprès des professionnels du contrôle au nombre de deux pris séparément dans deux structures de contrôle (Contrôle Général des Services publics et Bureau du Vérificateur Général).

Les entretiens ont duré pour la grande majorité entre 30 et 60 minutes par entretien et parfois plus, elles se sont déroulées dans les bureaux pendant des heures de travail, et certains pendant les heures de pause en tête à tête avec les différents responsables.

Toujours selon le procédé de la méthode grounded theory, presque tous les entretiens exceptés un, ont été entièrement enregistrés par le biais d'un dictaphone, retranscrits, codés et analysés avant de passer au prochain entretien.

Données secondaires : les données secondaires sont celles qui ont été recueillies dans les documents internes des deux entreprises (rapports sur le contrôle interne, procès-verbal des réunions, manuel et procédure de travail). Par ailleurs, certaines informations complémentaires ont été extraites dans les différents rapports du BVG (2010, 2011, 2012).

Ainsi, les données ont obéi aux règles d'utilisation de la grounded theory recommandées par Glaser et Strauss (1967), nous retenons donc les trois niveaux de codage qui sont : codage ouvert, codage axial, codage sélectif.

- **Codage ouvert**

En marge de cette première étape de l'analyse, des concepts ont émergé, provenant essentiellement des discours que nous avons menés avec les différents responsables concernés des deux entreprises. Après avoir retranscrit ces discours, nous sommes passés à l'analyse des mots. Cela a été facilité à travers une subdivision de nos textes d'interview que nous avons systématiquement scindé phrase par phrase, et paragraphe par paragraphe. C'est ainsi que beaucoup de mots sont apparus et qui ont été mis ensemble afin de permettre un regroupement. En effet, cette analyse consistait à réunir les mots semblables selon leur sens, synonymes ou appartenance. Une fois que ce regroupement a été fait, nous avons construit des concepts. Ainsi, nous avons identifié deux catégories à savoir le dispositif du contrôle interne et le système de management.

- **Codage axial :**

Cette deuxième étape a permis de déterminer les étapes du contrôle interne et les rôles qu'il joue dans la maîtrise des activités. Il s'agit de la formalisation, la supervision et l'évaluation des activités relevant toutes de la catégorie dispositif du contrôle interne. À partir de ces concepts recensés, nous avons procédé à un regroupement autour des propriétés et des dimensions qui par la suite ont été mis en relation les uns avec les autres pour permettre la théorisation.

- **Codage sélectif :**

Lorsque les relations ont été identifiées et spécifiées, nous avons procédé au choix d'un modèle théorique à partir des concepts et catégories qui se sont dégagés. Ainsi, la formalisation constitue le thème central autour duquel les deux concepts à savoir la supervision et l'évaluation se retrouvent.

4. Résultats

Le tableau suivant cherche à identifier les concepts, expliquer le lien entre ces concepts avant de déterminer le rôle du contrôle interne dans la maîtrise des activités.

Tableau 4 : Identification des catégories, sous catégories avec leurs propriétés et leurs dimensions

Catégorie	Sous-catégorie	Propriétés	Dimensions
Dispositif du CI	Formalisation du dispositif	-respect et application des directives et réglementations en vigueur. -Existence et connaissance des procédures de travail	À tout moment Liée au travail
	Supervision	-Autorisation -Approbation -Vérification	Début d'exercice -Au besoin -En permanence

	Evaluation des activités	-Vérification d'écarts - recommandation -corrections	-En fin d'exercice -Au besoin -toujours
Système de management	Gouvernance	Prise de décision Responsabilité Vision et prérogatives	-toujours -Au besoin -au besoin
	Environnement de l'entreprise	Le partenariat Responsabilité sociale Exigences contractuelles	Si nécessaire Au besoin Au début

Source : nous-mêmes

Nous retrouvons dans ce tableau deux catégories principales qui sont le dispositif de contrôle interne et le système de management dans les deux entreprises. En cela, nous voyons l'organisation du contrôle interne dans les deux entreprises et la manière par laquelle elles parviennent à atteindre leurs objectifs.

4.1. Le rôle du contrôle interne dans la réalisation des activités

Au nombre de trois : formalisation, supervision, évaluation, les étapes du contrôle interne pour l'atteinte des objectifs constituent les fondamentaux du contrôle interne dans les deux entreprises. Elles sont liées entre elles, interdépendantes et forment ensemble des critères de maîtrise des activités dans les deux entreprises. En d'autres termes, on peut les considérer comme l'ensemble des mesures de sécurité contribuant à la maîtrise des activités au sein des deux entreprises. Sans être exhaustif, nous décrivons dans ce qui suit ce processus.

Les deux entreprises entendent par formalisation existence et connaissance des directives, lois ou réglementations d'une part et d'autre part le respect de ces lois (conformité). Plusieurs textes sont élaborés à cet effet et mis à la disposition de chaque département en vue d'une réalisation efficace de ses activités.

A EDM

« Le CI c'est tout ce que vous mettez en place pour que l'activité soit maîtrisée » (interview n°02).

Nous allons ainsi corroborer ce propos avec ceux recueillis dans l'organisation de certaines activités telles que le branchement et l'achat.

Activité branchement

« Le dispositif de CI doit me permettre d'être efficace et efficient, mais en même temps ça doit me permettre de respecter les exigences, s'il y a une réglementation qui dit que par rapport au branchement il faut faire comme ça, ou bien il y a une loi, une directive, une réglementation, un décret qui dit que par rapport à un branchement il faut faire comme ça. S'il y a une norme à respecter, le CI va nous aider à ça parce qu'on va bâtir notre façon de faire sur des exigences et il va nous permettre aussi à l'agent qui va être sur le terrain par le biais d'outil dont il a en disposition (les fiches d'intervention ou un PV) de remonter cette information par rapport au branchement et de signaler les incidents, donc si on met ce dispositif de CI, ça va forcément aider à mieux maîtriser l'activité » (interview n°02).

Activité achat (DC)

C'est « de baliser le terrain pour certains risques... notamment les risques de collusion avec les fournisseurs, c'est de faire des procédures d'achat pour qu'il n'y ait pas ce risque-là, mettre en concurrence certains fournisseurs ou bien éviter que les séjours dans les commissions dépouillement des gens qui ont des parentés avec tel ou tel fournisseur donc ça c'est le premier type de contrôle (interview n°02)».

Par ailleurs, certaines procédures n'existent pas dans certains cas (gestion des carrières et de la mobilité). Lorsqu'elles existent, elles ne sont pas souvent respectées. De plus, les fiches de poste existantes ne sont pas mises à jour. D'où des écarts entre les activités prévues sur les fiches de poste et celles réellement effectuées par les agents. Quant aux besoins de formation, ils sont souvent mal identifiés et/ou insatisfaits.

SOMAGEP

« Le CI en jargon facile ce n'est autre chose que les précautions hein ! les propositions qu'on a pris pour accroître la chance que nos objectifs seront atteints. Donc c'est pour donner une assurance raisonnable que nos objectifs seront atteints, pour maîtriser nos activités que l'organisation a créé ce service- là » (interview n°02).

Branchement

« Nous avons un règlement service de l'eau qui régit les règles applicables en matière de branchement etc, etc qui a été..., le délai de branchement 15 jours, les épaisseurs, les étanchéités, la canalisation, les normes qu'il faut respecter » (interview n°02).

Achat

« On le fait en fonction de la norme, la norme en parle, la norme donne des lignes ce n'est pas fait au hasard, notre objectif c'est la conformité aux lois et règlements » interview n°02).

Tableau 5 : Le rôle de la formalisation

Sous catégories	Cause	Contexte	Variables intervenantes	Actions / interactions stratégiques	Conséquences
Formalisation du dispositif	Connaissance des procédures	Obligation légale et/ou professionnelle	Indépendance Prudence	Conformité aux textes	Optimisation des opérations

Source : nous-mêmes

4.2. Supervision

Dans les deux entreprises la supervision renferme des pratiques comme l'autorisation, l'approbation et la vérification, c'est-à-dire l'ensemble des activités qui consistent à séparer les tâches. Suivant, ces pratiques il y a :

- La division des tâches par exemple celui qui fait le rapport n'est pas celui qui vérifie et celui qui vérifie n'est pas celui qui approuve ;
- La séparation des fonctions par exemple caisse et comptabilité ou bien gestion des stocks et décision de sortie. Dans tous les cas, elle n'est pas toujours respectée, le cumul des fonctions est visible sur certaines activités :
 - Détention+ comptabilisation dans les agences
 - Autorisation + Détention dans la gestion des stocks

Dans ces activités de contrôle, les deux entreprises parviennent à mettre en place un système de suivi et d'autocontrôle dans l'exercice de leurs activités. En effet, pour chaque type d'activité, il en existe une procédure qui constitue un guide pratique pour l'accomplissement d'une tâche.

À cela, s'ajoute le contrôle hiérarchique parce que les questions de visa (autorisation) interpellent le responsable en charge de l'activité. Ce qui demande alors l'implication de chacun à l'exécution des tâches soit à ordonner l'exécution d'une dépense.

Avec cette dernière, on parle de la programmation budgétaire qui consiste à rejeter toute dépense non prévue au préalable dans le budget sauf quelques exceptions près. Selon le chef

de département contrôle de gestion de EDM-sa « *dès que ce n'est pas dans le budget on ne peut pas se battre pour avoir ça, on va te dire non ce n'est pas dans le budget* ».

À l'opposé toute dépense prévue doit faire le circuit normal en passant par l'autorisation du premier responsable dans leur jargon responsable n+1 ensuite au contrôle de gestion pour vérifier d'abord son existence dans le budget et sa pertinence et après leur autorisation entre au payement.

Il y a aussi le rapprochement bancaire qui s'applique au département finance comptabilité et le suivi des factures à la direction commerciale. Le premier a pour mission d'analyser les écarts en faisant les comparaisons de périodes similaires. Quant au second, il s'occupe de la relation client en procédant par vérification et évaluation de facture. Grâce à ce système, le client est informé en temps réel sur sa facturation et par conséquent prend des mesures qui s'imposent.

Ainsi, le problème ne se pose pas en termes d'activités de contrôle dans les deux entreprises, mais peut-être d'efficacité de ses activités de contrôle. En effet, dans certains cas des procédures de contrôle ne sont pas respectées. Par exemple, un document qui est censé lire par trois personnes, va contenir des erreurs. Cela veut dire quelque part qu'on peut signer sans lire d'où l'expression employée par le responsable de l'audit interne de EDM-sa « *si tu as déjà vérifié, je te fais confiance* ».

En référence du même discours, il y a aussi le poids de la pression, « *ha c'est urgent, ça c'est..., il faut signer, souvent on n'a pas le temps de vérifier ou bien bon ! On ne se donne pas le temps de vérifier* ».

Tableau 6 : Le rôle de la supervision

Sous catégories	Cause	Contexte	Variables intervenantes	Actions / interactions stratégiques	Conséquences
Supervision	Organisation des activités	Développement des activités	Autorisation Approbation Vérification	Implication des acteurs	Effectivité et régularité des opérations

Source : nous-mêmes

4.3. Evaluation des activités

Celle-ci constitue la dernière étape du processus de contrôle, elle intervient généralement à la fin des activités et consiste à comparer l'existant à ce qui a été prévu. Pour la circonstance, on procède par la vérification, après recommandation et ensuite la/les correction(s). Cela entre dans le cadre du pilotage des activités des deux entreprises pour assurer l'atteinte de leurs objectifs.

Plusieurs structures de contrôle travaillent dans ce sens, principalement elles sont entre autres audit interne ou externe, inspection, contrôle de gestion.

L'audit interne contribue au renforcement du contrôle interne à travers les lois et règlements et lui assure pertinence et efficacité. Il permet à la fois de détecter des anomalies et de les corriger en proposant des solutions idoines, c'est donc un outil de mesure de la santé des activités.

Tout comme l'audit interne, l'audit externe assure la même fonction aux deux entreprises mais ce dernier est beaucoup plus efficace à cause de son caractère particulier (ni rattaché à la direction générale ni mêlé aux opérationnels).

Egalement, l'audit de qualité est pratiqué dans le cadre du système de management qualité (SMQ). Il s'effectue en deux temps : l'élaboration et la vérification des processus et des procédures mis en place afin de satisfaire le client « *Une chose c'est de mettre à la disposition des collaborateurs des procédures mais une autre chose est de s'assurer que ces procédures sont appliquées sur le terrain* » (interview n°02).

En outre, le suivi évaluation se fait à travers des fiches de réclamation envoyées par les clients et qui renseignent sur l'application des normes et procédures.

À cet effet, les deux entreprises dressent leurs procédures et processus suivant les normes ISO 9001, 14001 et 18001 pour contrôler et orienter les travailleurs. Il faut aussi préciser que c'est ISO 9001 qui est développé à cause de l'orientation du service des deux entreprises.

Ainsi, la société EDM-sa a obtenu sa première certification (norme ISO 9001 version 2000) en 2005 avec la partie eau, en 2006 avec la partie gestion clientèle à Bamako, en 2008 avec l'ensemble des activités à Bamako et les centres de l'intérieur. Puis la version 2008 en 2010 depuis lors elle n'est plus renouvelée à cause de la crise actuelle qui n'a pas permis à la société de se mettre à jour. Entre temps, le certificat devait expirer le 14 février 2014. Selon le responsable en charge du département, « *C'est comme si notre certificat est suspendu parce qu'ils ne peuvent attester en étant à l'extérieur, parce que, il faut qu'ils viennent voir. Si on regarde, logiquement depuis 2012, dans leur compréhension le certificat était suspendu mais pas retiré* » (interview n°02).

En gros ce sont des contrôles curatifs qui interviennent après détection d'une erreur, ou d'une anomalie, ils existent dans les deux entreprises et font des évaluations régulières. Mais nous notons à cet effet, des problèmes de coordination entre ces différentes structures de contrôle. D'après le responsable d'audit interne de EDM-sa « *la cause d'une fraude peut être un dispositif de CI inefficace, quand l'inspection fait ça, elle va faire ses recommandations alors que l'audit avait fait les mêmes recommandations ou avait travaillé sur le même document, ça peut.... Si les choses étaient coordonnées, on peut faire soit des missions conjointes soit des missions de relais c'est-à-dire que l'audit fait une mission et passe la main à l'inspection pour approfondir certains aspects ou quand l'inspection intervient si elle voit que le problème c'est le dispositif de CI et non le comportement des hommes en tant que tel, peut demander que ça soit beaucoup plus une mission d'audit qu'une mission d'inspection* ».

Après les évaluations, les sanctions ou les mesures correctives ne suivent pas très souvent. Ce qui veut dire que les recommandations qui devront permettre de corriger des écarts sont mal mises en œuvre ou dans certains cas ne sont pas prises en compte. Or selon un professionnel du CGSP « *quand l'inspection et l'audit ne sont pas très très opérationnels, les malversations ont tendance à exploser parce que l'effet dissuasif n'est pas là* ».

Tableau 7 : Le rôle de l'évaluation des activités

Sous catégories	Cause	Contexte	Variables intervenantes	Actions / interactions stratégiques	Conséquences
Evaluation des activités	Pilotage des activités	Evolution des activités	Vérification Comparaison Correction	Identification d'anomalies	Renforcement des compétences

Source : nous-mêmes

- **Lien entre les composantes du contrôle interne et l'efficacité opérationnelle**

Maintenant, nous allons essayer de voir le lien entre les composantes du contrôle interne et l'efficacité opérationnelle en se basant sur les étapes du processus du contrôle interne qui ont déjà été identifiées.

Il est remarquable de constater dans les activités indiquées (électricité et eau) que plus l'activité est maîtrisée moins il y a la supervision et l'évaluation. Donc, nous ne pouvons pas dire que l'activité est entièrement sous contrôle dans nos deux cas, car le contrôle n'est pas effectif, il ne s'applique pas à tous les niveaux.

À cet effet, le contrôle interne étant un processus, nous pouvons nous permettre de dire que le dispositif de contrôle interne dans les deux entreprises n'est pas efficace puisqu'il ne permet pas d'atteindre l'objectif final qui est la maîtrise totale du processus.

Comme nous l'avons démontré dans nos développements précédents, la formalisation est la base de tous les autres éléments (supervision et évaluation) et agit par conséquent sur ces derniers. En effet, elle permet de se conformer aux textes qui s'appliquent sur les procédures d'exécution d'une tâche et par conséquent favorise son accomplissement mais pas tout le processus en question. Ce qui veut dire que la connaissance des lois, normes ou autres n'entraîne pas forcément la maîtrise de toutes les autres activités de l'entreprise.

Par contre la maîtrise de tout le processus, dépend de l'application effective des mesures réglementaires en vigueur d'où la nécessité de formaliser le dispositif de contrôle interne.

Ainsi, nous pouvons imaginer un scénario de ce genre :

Pour absence de mesures réglementaires, on assiste à des comportements tels que laxisme par abus de confiance et négligence par refus de prendre en compte les corrections. Et cela est d'autant lié à l'homme qu'aux règles de contrôle.

Certes nous pouvons admettre que le comportement de l'homme est très déterminant en matière de dispositif de contrôle interne, car par ses actes, on peut déterminer le résultat d'une activité et quel qu'en soit le dispositif, la garantie n'est que conséquence du comportement humain.

Sans tirer de conclusion hâtive on peut se poser la question suivante y a-t-il pas un lien entre la formalisation du dispositif et son efficacité ?

4.4. Discussion des résultats

Le contrôle interne dans les entreprises étudiées comprend essentiellement trois éléments à savoir la formalisation, la supervision et l'évaluation. À souligner que chacun de ces trois éléments joue un rôle important dans l'accomplissement des tâches pourvu qu'il respecte la réglementation en vigueur.

Ainsi, notre recherche confirme d'une part Weber qui révèle que les lois et les normes jouent un rôle de premier rang dans la conduite d'une activité. En effet, leur connaissance et leur application contribuent à l'efficacité opérationnelle dans la mise en œuvre d'une procédure, du coup engendre la réalisation d'objectifs en ce qui concerne une activité donnée.

Et d'autre part elle rejoint aussi les travaux de Mayo et ses suiveurs pour la raison qu'un univers ne peut être entièrement réglé et prévisible. Ce qui ressort dans nos limites indiquées et provoquées par le comportement humain qui joue à son tour sur la conformité vis-à-vis des règles et des normes. Aussi, Power (2005) indique que la conformité aux normes réglementaires peut prendre plus d'importance que l'atteinte des objectifs de la norme elle-même. Elle ne se contente pas d'influer sur les comportements et les organismes, elle crée ou redéfinit des structures organisationnelles (Scott, 1994). Cela est d'autant justifié dans les rôles de la supervision et de l'évaluation que notre recherche ait essayé de démontrer tout en indiquant une absence de maîtrise à cause du non-respect des mesures qui s'imposent les concernant.

D'autres travaux comme ceux de Sitkin et Bies (1994, p.28-31) rapprochent nos résultats concernant les principaux paradoxes du processus de légalisation :

- Le renversement des buts : même si le cadre juridique vise à protéger les plus faibles, la légalisation profite en fait aux plus puissants (« power paradox ») ;
- Vécu ou présenté comme ultracontraignant, le cadre juridique limite singulièrement la rationalité de la prise de décision (« rationality paradox ») ;
- La formalisation excessive de tous les actes de gestion tend non seulement à réduire la marge de manœuvre mais contribue aussi à instaurer un climat de conflictuel au sein de l'organisation (« formalization paradox ») ;
- La recherche de la légalité a plus d'importance (et requiert plus d'attention) que la recherche de la justice (« justice paradox »).

5. Conclusion

À travers deux entreprises publiques, cette recherche s'était proposée de comprendre le mécanisme par lequel le contrôle interne influence l'efficacité opérationnelle.

Dans le but d'atteindre cet objectif, nous avons opté pour une méthodologie qualitative inductive basée sur l'entretien que nous avons mené dans les deux entreprises publiques et avec quelques professionnels du contrôle interne.

Les données traitées proviennent essentiellement des discours, des faits observés et dans les rapports ou documents relatifs au fonctionnement des deux entreprises. Par la suite nous nous sommes appropriés de la méthode dite grounded theory et naturellement l'analyse s'est fait en trois temps qui sont le codage ouvert, le codage axial et le codage sélectif pour nous permettre d'aller en profondeur à la rencontre de la réalité en ce qui concerne le lien entre le contrôle interne et l'efficacité opérationnelle.

Ainsi, les résultats suivants ont été obtenus :

Dans les entreprises étudiées, les activités de contrôle interne sont principalement organisées autour de trois éléments principaux qui sont la formalisation, la supervision et l'évaluation des activités. Cependant, chacun de ces trois éléments joue un rôle majeur dans le processus de réalisation des différentes activités entreprises par les deux entreprises.

De prime à bord, la formalisation débouche à la réalisation d'une activité donnée par conséquent déclenche le processus vers l'atteinte des buts, mais n'entraîne pas forcément la maîtrise d'un processus final. De ce fait, elle a une influence directe sur les autres rôles que sont la supervision et l'évaluation.

Concernant ces dernières, il a été constaté qu'il n'y a pas de lien de causalité entre l'atteinte des objectifs et la maîtrise de l'activité.

À cet effet, l'atteinte des objectifs passe par le respect des normes et procédures mis en place par le management. Ce qui nous a permis de dire que le contrôle interne permet à une procédure d'être maîtrisée et efficace et non un processus qui demande une forte formalisation.

Cela a trait au comportement de l'homme, indispensable au bon déroulement d'un processus, car il en constitue le garant du résultat obtenu. C'est pourquoi, nous sommes d'accord sur le fait que le contrôle interne soit considéré comme assurance raisonnable et non une garantie pour la réalisation des objectifs.

Alors, le lien entre le contrôle interne et l'efficacité opérationnelle se trouve dans l'application efficace des procédures et des normes de contrôle. D'ailleurs, la notion de conformité (« compliance ») est l'un des objectifs du contrôle interne tels que définis par le coso, le turnbull guidance ou bien le groupe de la place AMF.

Cependant, elle doit s'exercer à deux niveaux :

D'abord, émanant des autorités, la création des textes, lois ou autres doivent amener les entreprises publiques à se doter d'un référentiel de contrôle.

Ensuite l'organisation doit posséder ses propres méthodes et procédures de travail qui prennent en compte toutes les activités et processus. Elles doivent être écrites, simples et spécifiques à l'entreprise et mise à jour régulièrement. Par ailleurs tout employé doit avoir connaissance, car ceci constitue son référentiel de travail.

Ce faisant, les entreprises publiques doivent être appelées à adopter un référentiel de contrôle capable de répondre aux risques auxquels elles font face. Un tel dispositif est celui dont les éléments sont décomposés selon un ordre logique, dynamique (de l'environnement vers le pilotage) (Bon-Michel, 2007) et adaptés aux besoins particuliers de l'entreprise (Cooper, 2007).

Mais l'enjeu n'est plus seulement d'assurer la conformité aux lois et réglementations en matière de reporting financier, il faut également assurer que les codes de conduite, les instructions, les procédures et les organisations se conforment aux règles d'intégrité et de déontologie propres à l'institution ainsi qu'à celles prévues par les dispositions légales et réglementaires. D'où l'importance de la supervision et de l'évaluation qui par leur effectivité entraîne l'efficacité opérationnelle.

Références

- (1). Akman L (2011), « Méthodologie qualitative ».
- (2). Aktouf O. (1995), « méthodologie des sciences sociales et approches qualitatives des organisations : une introduction à la démarche classique et une critique ».
- (3). Alexandre M (2013), « la rigueur scientifique du dispositif méthodologique d'une étude de cas multiple », recherches qualitatives- vol.32 (1), pp.26-56.
- (4). Allen, R et D. Tommasi (2011), « Public expenditure Management », OCDE, paris.
- (5). Articles L.225-37 et L.225-68 du Code de Commerce Français, résultant de l'article 117 de la loi de sécurité financière.
- (6). Association Francophone de Comptabilité l'Institut Français de l'Audit et du contrôle Interne (2007) « Audit interne et gouvernance d'entreprise », IAE de TOURS, 13 septembre 2007.
- (7). Bartoli, Annie (2009) « le management dans les organisations publiques », Dunod.
- (8). Batac J, Carassus D, Maurel C (2008) « Évolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local », Classification JEL : H11, M41 – Réception : octobre 2007 ; Acceptation : décembre 2008.
- (9). Becker H (2002), « les ficelles du métier : comment conduire sa recherche en sciences sociales », paris, la découverte (repères).
- (10). Bedart, J et Gosselin, M (2000), Perspectives de recherche en contrôle.
- (11). Bouso S. (2011) « la gouvernance et le contrôle interne des entreprises publiques : cas des Sociétés Nationales Sénégalaises », UCAD, 16 avril 2011.
- (12). Bureau du vérificateur général du Mali (rapport annuel 2006).
- (13). Cappelletti L. (2006), « vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? Comptabilité Contrôle Audit, vol.1, p.27-44.
- (14). CGSP (2011), « Stratégie Nationale du contrôle interne (SNCI) », version finale, 7 juillet 2011.
- (15). Chamillot M, Dayer C (2007), « Démarche compréhensive et méthodes qualitatives : clarifications épistémologiques, recherches qualitatives- hors serie-n°3, ISSN 1715-8702.
- (16). Charreaux G (1997). « L'entreprise Publique est-elle nécessaire moins efficace »
- (17). CNCC (2012) « le contrôle interne dans le cadre de l'audit des universités », colloque des universités.
- (18). Commissariat au développement institutionnel du Mali, (2005) « recueil des textes statutaires des services publics » (édition 2005).
- (19). Conac P-H. (2003), « L'influence de la loi Sarbanes-Oxley en France », *Revue des sociétés*, 10/12, pp. 835-858.
- (20). COSO (2013) « une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation », colloque du 21 mai 2013.
- (21). Coutelle P (2005) « Introduction aux méthodes qualitatives en Sciences de Gestion Cours du CEFAG » – séminaire d'études qualitatives.
- (22). Diabaté A. (2005) « performance et contrôle interne dans les entreprises Sénégalaises ».

- (23). Ebondo E. & Pigé B. (2002), « L'arbitrage entreprise / marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, volume 2, tome 8, novembre, pp. 51-67.
- (24). Faik M (2003) « contrôle interne et culture de l'éthique dans les organisations publiques » : expérience Marocaine, Seoul, 28 Mai 2003.
- (25). Faye E.H (2003), « les contres performances des entreprises publiques Sénégalaises : un problème de gouvernement, *Revue Africaine de gestion*, n°, mai 2003.
- (26). Hans Wilmots (2002) « Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne », Editions Standaard SA, 319 pages.
- (27). Huron, David, Spindler, Jacques (2008), « le management public en mutation », l'harmattan.
- (28). Petitbon, Frédérick (2011) « manager public : vos solutions au quotidien », Eyrolles, 2011.
- (29). Renard J., (2012) « Théorie et pratique de l'Audit interne », 7^{ème} édition paris Eyrolles.
- (30). Yapi U (2006), « Contribution de l'audit interne dans la réalisation des objectifs de l'entreprise »