

Facteurs affectant l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises : forces et faiblesses ?

Factors affecting the effectiveness of the internal audit function in business public enterprises : strengths and weaknesses ?

HOUNDJO André

Chercheur en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FASEG)

Université Nationale du Bénin

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

(FOCS)/ Université Cheikh AntaDiop (UCAD) – Dakar (Sénégal)-

E-mail : Andrehoundjo1965@gmail.com ou hazacharie@yahoo.fr

Date de soumission : 06/09/2020

Date d'acceptation : 27/10/2020

Pour citer cet article :

Houndjo A. (2020) «Facteurs affectant l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises : forces et faiblesses ? », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : Numéro 4 » pp : 471 – 505.

Résumé

Cette étude révèle essentiellement des insuffisances. Les tests statistiques portés sur les facteurs d'efficacité de la fonction d'audit interne retenus, présentent des résultats empiriques peu satisfaisants. En effet, la compétence des auditeurs internes n'est pas manifeste, car ceux-ci n'arrivent pas toujours à assumer convenablement leurs rôles, responsabilités et activités. Cette situation est due entre autres, au fait que hiérarchiquement ils dépendent de la direction générale. A ces facteurs s'ajoute le soutien des parties prenantes qui est peu fiable. Par ailleurs, les facteurs comme les relations entre les auditeurs internes et les auditeurs externes d'une part, la compétence des conseils d'administration d'autre part, méritent une attention particulière de la part des auditeurs internes et les conseils d'administration eux-mêmes, mais aussi des autorités publiques, car ces facteurs n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne.

Mots clés : Facteurs d'efficacité ; fonction d'audit interne ; entreprises publiques béninoises ; forces ; faiblesses.

Abstract

This study essentially reveals shortcomings. The statistical tests carried out on the factors selected for the effectiveness of the internal audit function show unsatisfactory empirical results. Indeed, the competence of internal auditors is not evident, as they do not always manage to properly assume their roles, responsibilities and activities. This situation is due among other things to the fact that hierarchically they report to the general management. Add to these factors the support of stakeholders which is unreliable. In addition, factors such as the relationship between internal auditors and external auditors on the one hand, and the competence of boards of directors on the other hand, deserve particular attention from internal auditors and boards of directors themselves, but also public authorities, as these factors have no significant effect on the effectiveness of the internal audit function.

Keywords: Efficiency factors; internal audit function; Beninese public enterprises; strengths; weaknesses.

Introduction

Au cours des dernières années, le concept d'efficacité de la fonction d'audit interne a commencé par faire l'objet d'une attention particulière compte tenu de l'environnement économique dans lequel les entreprises publiques ou privées opèrent. En effet, avec les effets de la mondialisation ou de la globalisation, cet environnement est de plus en plus mouvant avec comme toile de fond l'augmentation des incertitudes, une concurrence de plus en plus accrue dans tous les secteurs de l'économie, charriant ainsi un niveau élevé des risques mais aussi d'autres nouvelles formes de risques (M'bark & Ouhadi, 2019). Plus les risques opérationnels augmentent pour des raisons, de comportement du personnel, d'inefficacité des systèmes, d'exposition à des fraudes externes ou à tout évènement extérieur, plus les pertes enregistrées augmentent et donc la rentabilité diminue. Dans ce contexte, les conseils d'administration des entreprises publiques sont devenus responsables de la gestion des risques, du contrôle interne et de la gouvernance. L'audit interne considéré comme pierre angulaire de la bonne gouvernance dans le secteur public (Gharrafi & Kerfali, 2019), est considéré comme un des mécanismes de gouvernance aux côtés du conseil d'administration, de la direction générale et de l'audit externe (Amoush, 2017 ; Gramling et al., 2004). L'audit interne est présenté comme une activité créatrice de valeur ajoutée. D'une façon générale, un audit de qualité supérieure est tributaire, dans le cadre de son mandat, d'une capacité à réduire les anomalies et les dysfonctionnements existants. De plus, il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Cependant, pour (Chemangui, 2009), l'approche traditionnelle de la qualité de l'audit débouche sur une incapacité à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés. Il souligne donc qu'il faut redéfinir les règles d'évaluation des rôles des auditeurs internes et externes. Dans le même ordre d'idées, plusieurs chercheurs ont plaidé de la nécessité d'évaluer l'efficacité de l'audit interne surtout dans les entreprises publiques (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007 ; Freeman, 1984 ; Alzeban & Gwilliam, 2014 ; Dellai & Omri, 2016). A travers la revue de littérature effectuée, nous nous sommes rendu compte à l'évidence que les facteurs pouvant compromettre l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les administrations publiques du secteur public n'a pas reçu l'intérêt nécessaire et reste un sujet non exploré suffisamment au Bénin.

Dans la continuité des recherches récentes sur l'efficacité de la fonction d'audit interne, celle-ci vise à contribuer à la détermination des facteurs d'efficacité, mais aussi à en mesurer cette efficacité dans les entreprises publiques.

La lecture des articles scientifiques publiés nous a permis de relever certains facteurs explicatifs de l'efficacité de cette fonction. Malgré, l'importance de ces facteurs, il manque d'autres facteurs spécifiques aux entreprises publiques béninoises, qui n'ont pas été exposés et /ou analysés par les chercheurs dans les études antérieures, et qui sont susceptibles d'avoir un effet positif ou négatif sur l'efficacité de la fonction d'audit.

Cette étude répond donc au besoin exprimé par (Lenz & Hahn, 2015 ; Abe & Medang, 2019 ; Ed-Douadi, 2020) et s'inscrit dans la recherche inachevée par ces auteurs. Cette recherche contribue par conséquent à enrichir le champ des recherches sur l'efficacité de la fonction d'audit interne. Dans cette logique, nous nous joignons au débat visant à combler les insuffisances théoriques en la matière, en mettant en lumière d'autres facteurs susceptibles d'affecter l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public en général et dans celui béninois de façon spécifique. D'où la problématique :

Quels sont les facteurs influençant l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises ?

Cette problématique peut être inscrite dans plusieurs théories dont essentiellement entre autres, quatre. Premièrement, la théorie des parties prenantes. Selon celle-ci, les parties prenantes sont les groupes d'intérêts, parties, acteurs, prétendants et institutions (tant internes qu'externes) qui exercent une influence sur l'entreprise. En d'autres termes, des parties qui affectent ou qui sont affectées par les actions, comportements et politiques de l'entreprise. Il s'agit d'un individu ou groupe d'individus qui peuvent affecter ou être affectés par la réalisation des objectifs des organisations (Freeman, 1984a ; Freeman, 1984b). Deuxièmement, la théorie de l'agence qui permet de comprendre la relation entre l'auditeur interne (Agent) et la direction générale de l'entreprise (Jensen & Meckling, 1976). Troisièmement, la théorie néo-institutionnelle est utilisée pour comprendre comment les organisations sont influencées par les règles, les normes et les bonnes pratiques réalisées dans leur environnement (DiMaggio & Powell, 1983). Quatrièmement, la théorie de la réactance psychologique qui explique le comportement des individus face aux restrictions à leur liberté

mais aussi un concept qui qualifie la réaction émotionnelle qu'ils éprouvent dans une situation (Brehm, 1966).

Il ressort de ces théories qu'il existe plusieurs facteurs susceptibles d'expliquer l'efficacité de la fonction d'audit interne. Il est donc intéressant d'étudier ces éléments dans le cadre des entreprises publiques béninoises afin d'identifier ceux dont il faut renforcer l'application d'une part, et ceux qu'il faut prendre en compte d'autre part, par les auditeurs internes. L'intérêt de cette étude est donc double :

Premièrement, il s'agit d'étudier les effets des pratiques de la fonction d'audit interne sur la réalisation des objectifs de l'organisation dans une démarche explicative au regard des conditions nécessaires à l'efficacité de ladite fonction. L'étude portant sur les facteurs d'efficacité de la fonction d'audit interne, dans les entreprises publiques béninoises est inexistante à notre connaissance au Bénin.

Par ailleurs, en faisant le rapprochement des pratiques des auditeurs internes aux conditions nécessaires à l'efficacité de la fonction d'audit interne, ce travail présentera des dysfonctionnements dont les corrections conduiront à l'amélioration de l'efficacité de ladite fonction. D'où le deuxième intérêt.

Ce présent article est organisé en trois parties. La première partie présente le cadre conceptuel et formulation des hypothèses de recherche. La deuxième partie traite des aspects méthodologiques. L'analyse des résultats empiriques ainsi que leurs discussions font l'objet de la troisième partie. Enfin, une conclusion mettra en évidence les implications managériales, les limites et perspectives de recherche future.

1. Revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche

1.1. Le concept d'audit interne

Le concept d'audit vise donc à vérifier et à protéger les états financiers. C'est pourquoi la mission d'audit est longtemps liée à la Cour des comptes. La définition de l'Institut des Auditeurs Internes (1999) stipule que : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte 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*

gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». Cette définition adoptée par (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007) montre que la fonction d'audit doit fournir des prestations de service en matière d'assurance et de conseil indépendantes et objectifs, dont le seul but est de contribuer à créer de la valeur. Par ailleurs, elle met l'accent sur les éléments comme :

- L'indépendance ;
- Devenir une autorité reconnue ;
- Remplir une mission de conseil ;
- Et le plus important de tous ces éléments est que l'auditeur doit apporter sa contribution à la gouvernance d'entreprise.

S'agissant du périmètre des travaux de l'audit interne, il est à souligner que ces travaux peuvent couvrir des missions d'assurance et de conseil. Cependant, on constate que la plupart des missions réalisées portent sur la comptabilité et les finances. Les fonctions d'audit interne et de son champ d'action ont été élargies pour couvrir plus d'activités (Gramling et al., 2004 ; Getie Mihret et al., 2010 ; Cohen & Sayag, 2010) dont les missions de conseils. Quel que soit le type de mission, la norme 2220 de l'IIA prescrit que le périmètre d'intervention de la mission doit couvrir les systèmes, les données, les personnes et les biens concernés.

La gouvernance d'entreprise est définie comme étant « *La combinaison des processus et des structures mises en œuvre par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger et de surveiller les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs* » (Ziani, 2019). Par conséquent, le conseil d'administration est un acteur très important de la gouvernance d'entreprise en général et dans la fonction d'audit interne en particulier. Ainsi, le conseil d'administration via la fonction d'audit interne, peut garantir que les systèmes de contrôle de l'organisation sont conçus correctement et fonctionnent efficacement. De plus, il peut agir en tant que consultant en gestion pour améliorer la gestion des risques (Spira & Page, 2003). Les conclusions et recommandations de la fonction d'audit interne sont très importantes pour la gestion de la fonction publique afin de suivre et de corriger immédiatement les problèmes de l'organisation. (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007) ont suggéré que les organisations du secteur public doivent avoir une fonction d'audit interne pour soutenir une gestion efficace de la gestion des fonds publics. Selon (Getie Mihret et al., 2010 ; Gros et al., 2017), la fonction d'audit contribue à l'amélioration de la productivité, de l'efficacité et de la performance de l'entreprise dans les secteurs privé et public.

1.2. Le concept d'efficacité de la fonction d'audit interne

Le concept d'efficacité d'audit interne est appréhendé par différents auteurs et chercheurs. Selon (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007), l'efficacité de la fonction d'audit interne est la mesure par laquelle un service d'audit interne répond ou bien atteint sa raison d'être. C'est également la capacité d'une fonction d'audit interne de fournir des conclusions et recommandations utiles qui aideraient à l'augmentation de l'interaction du haut management à l'égard de ces recommandations. En se basant sur les définitions de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les études antérieures, (Dellai & Omri, 2016) considèrent une fonction d'audit interne efficace si elle atteint son objectif ultime qui consiste à créer de la valeur ajoutée. Selon Dittenhofer (2001) cité par ((Ed-Douadi, 2020), « L'efficacité de l'audit interne est la réalisation des objectifs et des buts de la fonction d'audit interne ».

Beckmerhagen et al., (2004) cités par (Ahmad et al., 2009) ont déclaré que l'évaluation de l'efficacité de la fonction d'audit interne ne doit pas se faire uniquement sur les résultats de l'audit par rapport aux objectifs prévus, mais aussi sur le processus d'audit (planification, exécution des rapports et suivi) et sur les ressources (indépendance et compétence), afin d'avoir une mesure adéquate de l'efficacité de l'audit. Ces auteurs ont expliqué que, dans le secteur public, le concept d'efficacité de la fonction d'audit interne se concentre sur le résultat ou l'impact d'un programme ou d'une activité rendu au public. Un programme est dit efficace si le résultat obtenu atteint ses objectifs.

Différentes approches et méthodes ont été utilisées pour mesurer l'efficacité de la fonction d'audit interne dans des études antérieures. En effet, certaines études se sont concentrées sur des mesures de processus qui reposent sur une évaluation de la qualité des procédures de la fonction d'audit interne telles que la conformité aux normes ou la capacité à exécuter le plan d'audit interne. Toutefois, cette approche souffre de limites majeures car elle est basée sur l'idée que la fonction d'audit interne n'est efficace que lorsque ses procédures sont réalisées convenablement, sans tenir compte des besoins des principales parties prenantes. D'autres études se sont concentrées sur les mesures de la production (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007 ; Cohen & Sayag, 2010). Cette approche visait à mesurer la capacité de la fonction d'audit interne à satisfaire les besoins de ses clients, tels que la haute direction et le comité d'audit. Dans ce sens, (Dellai & Omri, 2016) a souligné que la mesure dans laquelle les recommandations d'audit interne sont mises en œuvre est la mesure la plus appropriée pour évaluer l'efficacité de la fonction d'audit interne.

Quant aux mesures des résultats qui s'attaquent à l'impact des activités d'audit interne sur le processus audité et la performance de l'entreprise (Dellai & Omri, 2016) font valoir que pour évaluer l'efficacité d'une activité d'audit interne, la fonction devrait déterminer le niveau et le degré d'atteinte des objectifs de la fonction d'audit interne. Même si cette approche apparaît intéressante, elle pourrait impliquer des difficultés inhérentes. Les principaux problèmes sont liés à l'existence d'un délai entre le moment où une certaine action est entreprise et celui où son impact est compréhensible. Pour contourner les limites que comportent ces approches (Dellai & Omri, 2016) ont choisi d'adopter une nouvelle perspective et une approche globale d'évaluation des aspects de la fonction d'audit interne regroupant les trois méthodes citées (la conformité aux normes, planification de la fonction d'audit interne, émission de rapport d'audit interne, mise en œuvre des recommandations d'audit interne, évaluation et amélioration de processus de contrôle, gestion des risques et de gouvernance...).

En s'intéressant spécifiquement au secteur public, l'IIA a fixé un minimum de conditions nécessaires qui permettent d'établir une fonction d'audit interne efficace. Il s'agit des neuf éléments clés suivants (MacRae & Gils, 2009) :

- L'indépendance organisationnelle.
- Mandat officiel.
- Accès illimité.
- Financement suffisant.
- Leadership compétent.
- Personnel objectif.
- Personnel compétent.
- Soutien des parties prenantes.
- Normes d'audit professionnelles.

Dans le même sillage, (Institute of Internal Auditors, 2009) a développé le modèle IA-CM qui est un cadre qui définit et déterminent les fondamentaux à un audit interne efficace dans le secteur public. Il présente, par niveau de maturité, les étapes que doit suivre une entreprise publique qui espère avoir une fonction d'audit interne efficace pour une amélioration de sa gouvernance.

La matrice du modèle représente dans l'axe vertical les niveaux de capacité de l'activité de la fonction d'audit interne qui augmente de bas en haut, et sur l'axe horizontal, les éléments de l'audit interne.

Ainsi pour chaque niveau et chaque élément, les KPA (Key Process Area ou « Zone clé de traitement ») sont identifiés dans les cases correspondantes pour le niveau approprié (Institute of Internal Auditors, 2009).

- ❖ Les niveaux de l'IA-CM sont en nombre de cinq :
 - Niveau initial : l'activité de la fonction d'audit interne (FAI) est considérée comme dépendante des efforts individuels de tout un chacun (aucune activité durable et productive).
 - Niveau d'infrastructure : il s'agit des pratiques et procédures de la FAI qui sont durables et reproductibles.
 - Niveau Intégré : A ce niveau, les pratiques professionnelles de FAI sont uniformément appliquées.
 - Niveau managé : un niveau plus élevé, où la fonction d'audit interne intègre les informations dans leur ensemble.
 - Niveau d'optimisation : l'audit interne, à ce niveau, apprend de l'intérieur et de l'extérieur pour une amélioration continue.
- ❖ Les éléments identifiés figurant au niveau du modèle « IA-CM » pour une activité d'audit interne sont :
 - Les services et rôles de la FAI.
 - Les ressources humaines.
 - Les pratiques professionnelles de la FAI.
 - Management de la performance et responsabilité.
 - Les relations organisationnelles et culture.
 - Les structures de gouvernance.

Tableau N°1 : Matrice du Modèle des Capacités d'AI (IA-CM)

Matrice du Modèle des Capacités de l'audit interne						
	Services et rôles de l'AI	Ressources humaines	Pratiques professionnelles	Management de la performance et responsabilité	Relations organisationnelles et culture	Structures de gouvernance
Niveau 5	L'AI est reconnu comme un agent de changement	Implication du leadership avec les corps professionnels Projection des effectifs	Implication du leadership avec les corps professionnels Planification stratégique de l'audit interne	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels
Niveau 4	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels L'activité de l'AI soutient les organismes/ corps professionnels Planification des effectifs	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels Le responsable d'audit rend compte à l'autorité la plus haute
Niveau 3	Services de conseil L'audit de performance / optimisation des ressources	Services de conseil Équipe professionnellement qualifiée Coordination des effectifs	Services de conseil Plans d'audit basés sur les risques	Services de conseil Coût de l'information Rapports de gestion de l'audit interne	Services de conseil Composante intégrale de la gestion des équipes	Services de conseil Mécanismes de financement
Niveau 2	Services de conseil	Services de conseil Personnel qualifié identifié et recruté	Services de conseil Plan d'audit basé sur les priorités de la direction et des parties prenantes	Services de conseil Business plan de l'audit interne	Services de conseil	Services de conseil Liens hiérarchiques établis
Niveau 1	Ad hoc et non structuré, missions d'audits isolées ou examens de documents et de transactions pour vérification de l'exactitude et de la conformité, les résultats dépendent des compétences de personnes spécifiques occupant le poste; aucune pratique professionnelle spécifique établie autre que celles fournies					

Source : (Institute of Internal Auditors, 2009)

Il découle de l'analyse du tableau N°1 ci-dessus que l'efficacité de la fonction d'audit interne est conditionnée entre autres, par le soutien et le support des parties prenantes et de la direction générale et que tous les autres déterminants de l'efficacité de la fonction d'audit interne résultent du soutien de la direction générale (Cohen & Sayag, 2010 ; Alzeban & Gwilliam, 2014). La plupart des recherches relèvent que le soutien de la direction générale est essentiel (Getie Mihret et al., 2010 ; Lenz, 2013, p. 304 ; Lenz & Hahn, 2015 ; Barac et al., 2016 ; Mbewu & Barac, 2017 ; Karrar, 2018), car elle a pour missions entre autres, de définir le rôle et les objectifs du service ; de doter ce service de ressources humaines, matérielles, technologiques, logistiques, financières nécessaires au bon fonctionnement du service. Bien plus, c'est la direction qui exige et veille à ce que les recommandations de l'audit interne

soient mises en œuvre. Pour (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007 ; Ahmad et al., 2009), parmi les facteurs affectant l'efficacité de l'audit interne, le soutien de la direction générale occupe la deuxième position après celle de la qualité de l'audit interne.

Une étude réalisée par (Abe & Medang, 2019) dans le but d'évaluer l'efficacité de l'audit interne sur des entreprises publiques camerounaises a révélé que seules le soutien de la direction et des relations entre l'audit interne et l'audit externe présentent des résultats satisfaisants et que l'indépendance, la compétence, le périmètre de l'audit et la mesure de la performance, méritent encore une attention particulière de la part des auditeurs internes eux-mêmes, mais aussi des autorités publiques.

Les comportements négatifs de la part de l'audité peuvent compromettre l'efficacité de la fonction d'audit interne. Ces comportements ont souvent eu pour origine la perception qu'a l'audité de l'auditeur et sa réticence au contrôle, qui peuvent être interprétés à la lumière de la théorie de la réactance psychologique (Brehm, 1966). Cette théorie explique que l'individu réagit négativement à toute entrave à sa liberté et par conséquent au contrôle.

Les résultats de l'étude réalisée par (Ahmad et al., 2009, p. 58), ont mis en évidence certains problèmes qui sont généralement rencontrés par la fonction d'audit interne. Il s'agit : du manque de personnel, l'absence de soutien de la haute direction, le manque de coopération de l'audité avec les auditeurs internes, le manque de formation, le non respect d'indépendance, le manque de compétences et de connaissance, les constatations et recommandations non prises en compte, le manque d'expérience des auditeurs internes, la perception négative de l'audité, le manque de ressources. Ces auteurs considèrent que les problèmes liés à la pénurie de personnel ou autres peuvent être surmontés s'il existe un fort soutien de la part de la haute direction, car c'est elle qui est chargée de faciliter les opérations quotidiennes de la fonction d'audit interne.

L'International Standard Audit (ISA) 610 prescrit que le commissaire aux comptes peut faire recours aux travaux de l'audit interne. A cet effet, les échanges d'informations et de documents permettent à ces deux catégories d'auditeurs de gagner en efficacité (Azzali & Mazza, 2018 ; Karrar, 2018 ; Dhiaa & Thuraiya A., 2017 ; Mbewu & Barac, 2017 ; Barac et al., 2016 ; Lenz & Hahn, 2015). Ainsi, l'audit interne aide l'audit externe à réduire les risques liés aux missions d'audit externe. Par conséquent, l'audit interne contribue à la régularité et à la sincérité des états financiers. En contre partie, les rapports d'audit interne constituent des pistes de l'audit interne pour détecter les risques auxquels l'entreprise est exposée.

(DeAngelo, 1981), retient comme un des critères d'efficacité de l'audit interne celui d'indépendance de l'auditeur interne vis-à-vis de la direction générale. Comme le souligne (Barhon & Aboueljaouad, 2019), c'est le fondement le plus important établissant la stature de l'audit interne. Par conséquent, pour atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le Responsable d'Audit Interne (désormais RAI) et son équipe doivent démontrer de leur capacité à révéler les faits, les inexactitudes et les anomalies relevés pendant leurs missions (Pigé, 2011 ; Compernelle, 2011). Plusieurs travaux de recherche ont montré que l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport à la direction générale est nécessaire pour pouvoir porter un jugement objectif et indépendant sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise (Stewart & Subramaniam, 2010 ; Wright & Capps III, 2012). Des études (Desai et al., 2010) ont, à travers un modèle construit sur la base de trois attributs de la solidité de la fonction d'audit interne, à savoir la compétence, la performance et l'objectivité, montré que l'objectivité de l'audit interne est le facteur le plus dominant. Cet attribut conduit les auditeurs externes à percevoir une qualité supérieure de la fonction. En principe, l'auditeur interne devrait être indépendant et objectif. Toutefois, en pratique il ne peut être totalement indépendant, car sa position de salarié, avec un contrat de subordination à un employeur, peut subordonner son propre jugement. C'est pourquoi (Karfoul & Lamarque, 2009 ; 2011), ont indiqué que la fonction d'audit interne est indépendante des autres directions, mais rattachée directement à la direction générale. Une telle situation conflictuelle menace l'indépendance de l'auditeur interne via son indépendance de programmation d'enquêtes et/ou de rapports. Ainsi, l'implication de la direction générale dans la planification de l'audit interne pourrait avoir un impact négatif sur l'indépendance (Christopher et al., 2009). Pour (Ammar, 2016), la signification de ce que recouvre l'indépendance de l'auditeur interne serait alors un construit social inscrit dans le temps et dans l'espace, mais aussi un compromis (par rapport à une situation idéale). Il ressort qu'un comité d'audit indépendant, accessible et/ou compétent contribue souvent à la préservation de l'indépendance interne. L'ambiguïté des rôles entre le contrôle et le conseil, non reconnue en tant que telle par l'auditeur interne, risque d'altérer l'indépendance.

Parmi les composantes de l'efficacité de l'audit interne retenues par les normes professionnelles figure entre autres, la compétence (Young, 2012 ; PWC, 2013 ; KPMG, 2015). Elle est définie comme la capacité d'une personne à assumer une fonction ou à

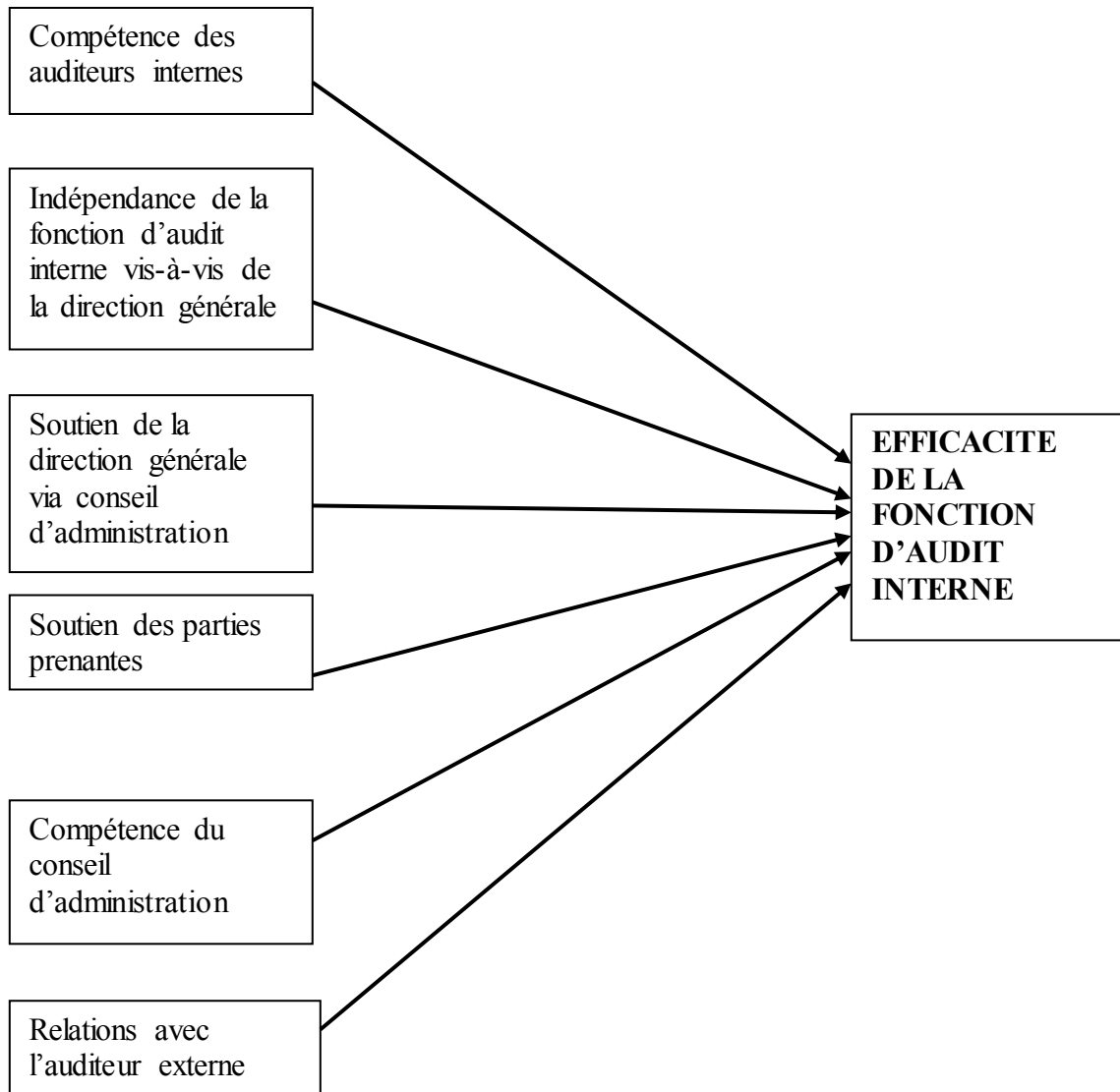
accomplir une tâche correctement. Pour (Arena et al., 2006 ; Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007 ; Arena & Azzone, 2009 ; Badara & Saidin, 2013 ; Lenz & Hahn, 2015), elle est considérée comme la principale mesure de l'efficacité de l'audit interne. Selon (Chambers, 1992), un auditeur interne efficace doit posséder au moins sept qualités essentielles dont les deux premières sont la capacité d'analyse ou l'esprit critique et la communication (Lenz & Hahn, 2015 ; Barac et al., 2016 ; Amoush, 2017 ; Dhiaa & Thuraiya A., 2017 ; Karrar, 2018). Les cinq autres compétences sont : la comptabilité, l'évaluation des systèmes de gestion des risques, des connaissances générales en systèmes d'information, les connaissances spécifiques au secteur d'activité, et la capacité d'extraction et d'analyse de données.

L'ensemble de ces réflexions découlant de cette revue de littérature permet de formuler les hypothèses suivantes.

- H1.1 : Les auditeurs internes compétents auraient un effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers l'élaboration des réponses aux risques
- H1.2 : Les auditeurs internes compétents auraient un effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers l'évaluation des activités de contrôle
- H2 : L'indépendance de la fonction d'audit interne vis-à-vis de la direction générale aurait un effet significatif sur l'efficacité de ladite fonction à travers le fonctionnement de système de contrôle interne de l'entreprise
- H3 : Le soutien de la direction générale via le conseil d'administration à l'audit interne aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité de ladite fonction
- H4 : Le soutien des parties prenantes à l'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité de ladite fonction à travers le système de contrôle interne de l'entreprise
- H5 : La relation de travail étroite entre les auditeurs internes et l'entreprise, aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne et celle de l'audit externe
- H6.1 : Le conseil d'administration compétent aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers les activités d'exploitation de l'entreprise
- H6.2 : Un conseil d'administration compétent, aurait un effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers la gouvernance d'entreprise

En somme, le modèle conceptuel proposé à partir des variables retenues de cette étude peut être schématisé ainsi qu'il suit :

La figure N°1 : Composantes de l'efficacité de l'audit interne



Source : Conçu par l'auteur à partir de la littérature

2. Méthodologie de la recherche

La méthodologie développée consiste à mesurer l'influence des variables explicatives retenues de notre modèle théorique sur l'efficacité de la fonction d'audit interne grâce à un portefeuille de cent-cinq (105) entreprises publiques béninoises relevant du secteur non financier. En effet, nous avons retiré les banques, établissements de crédits, sociétés de financement, compagnies d'assurances, compte tenu de leurs caractéristiques financières

spécifiques (Rajan & Zingales, 1995). Une démarche statistique explicative, reposant sur une régression linéaire a été mise en œuvre à cette fin.

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

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

Pour répondre donc à notre objectif de recherche, le logiciel SPSS.20 est utilisé pour le traitement de nos données.

3. Analyse de résultats empiriques et discussions

L'objectif de cette étude est d'analyser les effets que peuvent produire les facteurs affectant l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises. Pour leur part, les coefficients standardisés Bêta et la significativité du test de Student permettent de connaître le sens de la relation entre chaque variable explicative et la variable à expliquer.

3.1. Test de l'effet de : « Compétence des auditeurs internes » sur « Efficacité de la fonction d'audit interne » (H1.1 ; H1.2)

3.1.1 Compétence des auditeurs internes à travers l'élaboration des réponses aux risques (H1.1)

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau N°2: Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité lié à la variable explicative : Les réponses aux risques sont élaborées.

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

a. Variable explicative : Les réponses aux risques sont élaborées

Source : Données de l'enquête

Les résultats du tableau N°2 montrent que le premier indicateur de mesure (item) dont le coefficient standardisé (Bêta = 0,811), constitue une force car (Bêta > |0,50| : l'effet positif et significatif avec p <1%) tandis que le deuxième indicateur est une faiblesse (Bêta << |0,29| : l'effet positif très faible ; avec p <1%). On peut donc conclure que l'hypothèse H1.1 selon laquelle « Les auditeurs internes compétents auraient un effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers l'élaboration des réponses aux risques » est validée partiellement. Par conséquent, cette faiblesse liée à l'élaboration des réponses aux risques montre qu'il s'agit d'un facteur explicatif de l'inefficacité de la fonction d'audit

interne. Les tâches relatives aux recensements des évènements potentiels, susceptibles d’avoir un impact sur les objectifs de la société et celles relatives à la mise à jour régulière de l’univers de risques ne sont pas correctement assumées ou accomplies dans les entreprises publiques béninoises.

3.1.2 Compétence des auditeurs internes à travers l’évaluation des activités de contrôle (H1.2)

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l’efficacité de la fonction d’audit interne sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau N°3 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Les activités de contrôle font l’objet d’une évaluation (auto-évaluation ou évaluation).

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

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

Source : Données de l’enquête

Des résultats du tableau N°3, il apparaît que les coefficients standardisés liés aux deux premiers indicateurs de mesure ($B\hat{e}ta = 0,412$ et $B\hat{e}ta = 0,369$), sont compris entre la valeur absolue de 0,30 et celle de 0,49 ($|0,30| < B\hat{e}ta < |0,49|$; avec $p < 1\%$).

Cela montre que l'intervention des auditeurs internes n'a aucun effet significatif sur les administrateurs, les dirigeants et le personnel. Ces résultats viennent appuyer le troisième indicateur de mesure dont le coefficient standardisé est très faible ($B\hat{e}ta = 0,137$; avec $p > 5\%$), montrant ainsi que la corrélation entre la compétence des auditeurs internes à travers l'évaluation des activités de contrôle sur l'efficacité de la fonction d'audit interne n'est pas significative et par conséquent elle constitue une faiblesse.

L'hypothèse H1.2 selon laquelle « Les auditeurs internes compétents auraient un effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers l'évaluation des activités de contrôle » est donc rejetée.

3.2. Test de l'effet de : « Indépendance de la fonction d'audit interne vis-à-vis de la direction générale » sur « Efficacité de la fonction d'audit interne » (H2)

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau ci-après.

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

Tableau N°4: Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative :

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-0,217	0,099		-2,183	0,031
1 Il existe un dispositif permettant de détecter en dernière ressort, toutes anomalies ou faiblesses dans l'une des composantes de contrôle ou dans le système de contrôle global	0,228	0,068	0,228	3,347	0,001
Il existe un dispositif permettant d'identifier les changements qui ont eu lieu ou qui devraient avoir lieu dans l'environnement, la conception ou le fonctionnement du système de contrôle interne	0,304	0,084	0,299	3,616	0,000

Il existe un dispositif permettant de recenser les améliorations possibles ou nécessaires pour augmenter ou protéger le degré d'efficacité du système	0,197	0,077	0,198	2,571	0,012
Il existe un dispositif permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes	0,277	0,066	0,281	4,223	0,000

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

Source : Données de l'enquête

Globalement, il apparaît dans le tableau N°4 que les coefficients standardisés liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative sont très faibles (Bêta < |0,29 | pour la plupart des items).

Cela montre que la capacité à révéler les faits, les inexactitudes et les anomalies par le responsable d'audit interne et son équipe pendant les missions n'est pas suffisante. Par conséquent, l'indépendance de la fonction d'audit interne vis-à-vis de la direction générale n'a aucun effet significatif sur l'efficacité de ladite fonction.

Les dysfonctionnements liés aux outils de gouvernance constituent les faiblesses et correspondent aux facteurs explicatifs de l'inefficacité de la fonction d'audit interne. L'hypothèse H2 selon laquelle « L'indépendance de la fonction d'audit interne vis-à-vis de la direction générale aurait un effet significatif sur l'efficacité de ladite fonction à travers le fonctionnement de système de contrôle interne de l'entreprise » n'est donc pas vérifiée.

3.3. Test de l'effet du : « Soutien de la direction générale via le conseil d'administration à l'audit interne » sur « Efficacité de la fonction d'audit interne » (H3)

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau N°5 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Le Conseil d'Administration élabore et définit la politique générale de la structure

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,841	0,313		2,688	0,008
1 Le Conseil d'Administration assure la gestion et la supervision des activités de l'entreprise	0,536	0,102	0,527	5,238	0,000
Le conseil d'Administration procède régulièrement et périodiquement à une évaluation des performances de la structure	0,295	0,094	0,315	3,130	0,002

a. Variable dépendante : Le Conseil d'Administration élabore et définit la politique générale de la structure

Source : Données de l'enquête

Il apparaît dans le tableau N°5 que le soutien de la direction générale via le conseil d'administration à l'audit interne sur l'efficacité de ladite fonction est manifeste à travers la tâche relative à la gestion et la supervision des activités de l'entreprise car ($B\grave{e}ta > |0,50|$: l'effet positif et significatif; avec $p < 1\%$). Toutefois, ce soutien n'a aucun effet significatif quant à ce qui concerne la tâche relative à l'évaluation régulière et périodique des performances de la structure ($B\grave{e}ta < |0,50|$).

En conclusion, H3 selon laquelle « Le soutien de la direction générale via le conseil d'administration à l'audit interne aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité de ladite fonction » est partiellement vérifiée.

3.4. Test de l'effet de : « Soutien des parties prenantes à l'audit interne » sur « Efficacité de la fonction d'audit interne » travers le système de contrôle interne de l'entreprise (H4)

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau N°6 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Les attentes de l'entité sont consignées dans le règlement intérieur et remis à tous les salariés

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-,0831	0,437		-1,899	0,060
1 Les attentes de l'entité sont applicables par le personnel d'encadrement que par les salariés eux-mêmes	0,441	0,113	0,339	3,892	0,000
1 Les dirigeants élaborent des descriptions de postes formelles pour tout le personnel d'encadrement, et définissent clairement les tâches correspondant à des postes spécifiques	0,535	0,105	0,445	5,110	0,000

a. Variable explicative : Les attentes de l'entité sont consignées dans le règlement intérieur et remis à tous les salariés

Source : Données de l'enquête

Les coefficients standardisés Bêta liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative du tableau 5 montrent que le soutien des parties prenantes à l'audit interne n'a aucun effet significatif sur l'efficacité de ladite fonction car ces coefficients dans leur ensemble, sont inférieurs à la valeur absolue de 0,50. Cela est manifeste à travers les tâches relatives à l'applicabilité des attentes de l'entité par le personnel d'encadrement que par les salariés et celles relatives à l'élaboration des descriptions de postes formelles par les dirigeants et la

définition des tâches correspondant à des postes spécifiques. Conclusion : L'hypothèse H4 selon laquelle « Le soutien des parties prenantes à l'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité de ladite fonction à travers le système de contrôle interne de l'entreprise » est donc rejetée.

3.5. Test de l'effet de : « Relation de travail entre les auditeurs internes et l'entreprise » sur « Efficacité de la fonction d'audit interne et celle de l'audit externe » (H5)

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau N°7 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : La structure bénéficié des services d’un ou de deux commissaires aux comptes

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,283	0,247		1,145	0,255
Dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice, les dirigeants saisissent le CA des comptes de résultats et du bilan de l'exercice écoulé, accompagnés du rapport des commissaires aux comptes	-0,066	0,096	-0,069	-0,693	0,490
1 Le CA approuve et transmet au Gouvernement l'inventaire, les comptes de résultats, le bilan, les comptes d'exploitation prévisionnels et le budget d'investissement ainsi que tous les autres documents prévus par le Système Comptable OHADA	0,305	0,091	0,300	3,363	0,001

<p>Les rapports du ou des commissaires aux comptes sont simultanément adressés aux dirigeants, au Président du Conseil d'Administration, au</p>	0,119	0,197	0,133	0,605	0,546
<p>Ministre de tutelle et du Ministre chargé des entreprises publiques et semi-publiques</p>					
<p>Les Commissaires aux Comptes procèdent deux fois par an à la vérification approfondie des comptes de</p>	0,062	0,227	0,068	0,272	0,786
<p>trésorerie et au moins une fois par an à la vérification de tous les comptes de l'entité</p>					
<p>Les Commissaires aux Comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une</p>	0,919	0,271	1,007	3,390	0,001
<p>image fidèle des résultats de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de chaque exercice</p>					

Les vérifications des Commissaires aux Comptes donnent lieu au dépôt d'un rapport général qui est adressé directement et simultanément au Conseil d'Administration, au Ministre de tutelle et au Ministre chargé des entreprises publiques et semi-publiques	-0,447	0,275	-0,493	-1,621	0,108
--	--------	-------	--------	--------	-------

a. Variable explicative : La structure bénéficie des services d'un ou de deux commissaires aux comptes

Source : Données de l'enquête

Il apparaît dans le tableau N°7 que les coefficients standardisés Bêta ont un effet négatif, quoi que très faible pour la tâche (item) relative à la saisie du conseil d'administration des comptes de résultats et du bilan de l'exercice écoulé, accompagnés du rapport des commissaires aux comptes par les dirigeants (Bêta = - 6,9%) et celle (item) relative aux vérifications des commissaires aux comptes donnant lieu au dépôt d'un rapport général qui est adressé directement et simultanément au conseil d'administration, au Ministre de tutelle et au Ministre chargé des entreprises publiques et semi-publiques (Bêta = - 49,3%) sur la structure bénéficie des services d'un ou de deux commissaires aux comptes en particulier et sur l'efficacité de la fonction d'audit interne en général. Aussi les deux variables explicatives ou tâches (items) précitées dépassent le plafond de signification fixé (5%), affichant 49,0% et 10,8% respectivement pour le premier et le deuxième item, ce qui montre que la corrélation de ces deux variables explicatives (items) avec la structure bénéficie des services d'un ou de deux commissaires aux comptes, n'est pas significative. Hormis ces deux variables explicatives qui n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne, il apparaît dans le tableau 6 que les coefficients standardisés liés aux autres variables explicatives (items) sont très faibles (Bêta < |0,29 |) pour la plupart, ce qui montre aussi que la relation de travail entre les auditeurs internes et l'entreprise n'a aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne et celle de l'audit externe. Par conséquent, l'effet de

l'audit interne aide l'audit externe à la réduction de son risque de mission n'est pas significatif. Il en est de même quant à ce qui concerne l'effet de la contribution de la fonction d'audit interne sur la régularité et la sincérité des états financiers pour la plupart des entreprises publiques béninoises. L'hypothèse H5 est donc rejetée.

3.6. Test de l'effet du conseil d'administration compétent sur l'efficacité de la fonction d'audit interne (H6.1 ; H6.2)

3.6.1 Test de l'effet du conseil d'administration compétent sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers les activités d'exploitation de l'entreprise

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau ci-après

Tableau N°8 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Le Conseil d'Administration tient au moins deux sessions par an

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,975	0,867		3,431	0,001
1 L'entité établit avant la fin de chaque exercice les comptes d'exploitation prévisionnels et le budget d'investissement	-,466	0,231	-0,274	-2,018	0,046

L'entité dresse à la clôture de chaque exercice les différents éléments de l'Actif et du passif existant à cette date, arrête les comptes de résultats et de bilan	0,525	0,157	0,376	3,351	0,001
L'entité prépare le rapport écrit sur la situation de ladite entité et son activité pendant l'exercice écoulé	0,344	0,288	0,167	1,198	0,234

a. Variable explicative : Le Conseil d'Administration tient au moins deux sessions par an

Source : Données de l'enquête

Les résultats du tableau N°8 montrent que la corrélation entre les réunions statutaires tenues chaque année par les administrateurs et l'entité, n'a aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne. En effet, le coefficient standardisé lié à la première tâche (item) dont Bêta (- 27,4%), affiche un effet négatif, tandis que les deux dernières tâches du tableau 7, présentant respectivement des coefficients standardisés +3,351 et +1,198, ont des effets positifs mais non significatifs sur la tenue des sessions par les administrateurs. On en déduit que les relations de travail entre les administrateurs et l'entité n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers les activités d'exploitation de l'entreprise. L'hypothèse H6.1 selon laquelle « Le conseil d'administration compétent aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers les activités d'exploitation de l'entreprise » est donc rejetée.

3.6.2 Test de l'effet de : « Conseil d'administration compétent » sur « Efficacité de la fonction d'audit interne » à travers la gouvernance d'entreprise

Les résultats statistiques des indicateurs de mesure (items) liés à cette variable explicative de l'efficacité de la fonction d'audit interne sont présentés dans le tableau ci-après

Tableau N°9 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Le Conseil d'Administration élabore et définit la politique générale de la structure

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,841	0,313		2,688	0,008
1 Le Conseil d'Administration assure la gestion et la supervision des activités de l'entreprise	0,536	0,102	0,527	5,238	0,000
Le conseil d'Administration procède régulièrement et périodiquement à une évaluation des performances de la structure	0,295	0,094	0,315	3,130	0,002

a. Variable explicative : Le Conseil d'Administration élabore et définit la politique générale de la structure

Source : Données de l'enquête

Il apparaît dans le tableau N°9 que la compétence des administrateurs est manifeste au niveau de la tâche relative à l'assurance de la gestion et la supervision des activités de l'entreprise (Bêta > |0,50| : l'effet positif et significatif; avec p <1%). Ce qui n'est pas le cas lorsqu'on considère la tâche relative à la deuxième tâche relative à l'évaluation régulière et périodique des performances de la structure (|0,30| < Bêta < |0,49| ; avec p <1%).

Cette tâche constitue donc une faiblesse liée à la gouvernance. Elle compromet l'efficacité de la fonction d'audit interne car elle n'a aucun effet significatif. En conclusion, H6.2 selon laquelle « Le conseil d'administration compétent, aurait un effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers la gouvernance d'entreprise » est partiellement vérifiée.

Conclusion, implications, limites et perspectives de recherche future

Dans cette étude, nous procédons à l'identification des facteurs pouvant affecter l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises. Les résultats statistiques révèlent essentiellement des insuffisances. Toutefois, les facteurs comme les relations entre les auditeurs internes et les auditeurs externes d'une part, la compétence des conseils d'administration d'autre part, méritent une attention particulière de la part des auditeurs internes et des conseils d'administration eux-mêmes, mais aussi des autorités publiques car ces facteurs n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne.

La portée managériale de cette recherche est intéressante puisque les résultats de l'étude menée révèlent des dysfonctionnements dont la prise en considération conduira aux parties prenantes de l'audit interne à réduire de façon substantielle les divers risques liés à elles-mêmes et à leurs responsabilités.

Notre recherche présente certaines limites. Premièrement, notre analyse est basée sur des échelles restreintes. Une amélioration des échelles est nécessaire pour obtenir des résultats empiriques satisfaisants. Deuxièmement, dans la mesure où il est difficile d'avoir une solution clé en main à la question de l'efficacité de la fonction d'audit interne, notamment le secteur public, car elle dépend de nombreux facteurs, d'autres variables pourraient être introduites dans l'étude en dehors de celles retenues dans notre modèle conceptuel. A cet effet, ce modèle est manifestement à enrichir par d'autres variables explicatives de l'efficacité de la fonction d'audit interne. Ces variables pourraient notamment être inspirées des variables étudiées dans le cadre de l'approche de la qualité des dirigeants d'entreprises, des administrateurs, du responsable d'audit interne (intégrité, motivation).

Les prochaines recherches devraient s'étendre sur d'autres facteurs d'efficacité de la fonction d'audit interne comme la qualité des dirigeants d'entreprises, des administrateurs, du responsable d'audit interne (intégrité, motivation).

BIBLIOGRAPHIE

- Abe, J. M. K., & Medang, J. Y. (2019). L' évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques camerounaises. *International Journal of Management Sciences*, 2(2), 494- 515.
- Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting an Auditing*, 5(9), 53- 62.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74- 86.
- Ammar, S. H. E. (2016). Indépendance de l'Auditeur Interne: Un Construit Social ou un Mythe. *Revue de Management et de Stratégie*, 30- 47.
- Amoush, A. H. (2017). The Internal Auditing Procedures Effectiveness in the Jordanian Commercial Banks. *International Business Research*, 10(3), 203.
- Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2006). Internal audit in Italian organizations: A multiple case study. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 275- 292.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- Azzali, S., & Mazza, T. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. *International Journal of Business and Management*, 13(6), 1- 17.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 329- 339.
- Barac, K., Coetzee, P., & Van Staden, M. (2016). Convergence towards internal audit effectiveness in the BRICS Countries. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 9(2), 609- 629.
- Barhon, L., & Aboueljaouad, M. (2019). Indépendance de l'auditeur interne: Obstacles et leviers. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 3(4), 16- 28.
- Brehm, J. W. (1966). *A theory of psychological reactance*. Academic Press.
- Chambers, A. (1992). *Effective Internal Audits, How to Plan and Implement*. Pitman Boston, MA.

- Chemangui, M. (2009). Proposition d'une métrique de la qualité de l'audit : Expérimentation dans le cadre des relations d'agence internes. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(1), 225–247.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200- 220.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations : A. Cohen & G. Sayag. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296- 307.
- Compernelle, T. (2011). Fonctionnement et efficacité du comité d'audit : Une analyse des interactions entre les participants [PhD Thesis]. ANRT, Université de Lille 3.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183- 199.
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208- 221.
- Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions Contemporary. *Accounting Research - Wiley Online Library*, 27(2), 346- 346.
https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.2010.01023_4.x
- Dhiaa, S., & Thuraiya A., A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147- 160.
- Ed-Douadi, S. (2020). Facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public : Cas du secteur public Marocain. 4(2), 23- 42.
- Freeman, R. E. (1984a). *Strategic management : A stakeholder approach*.
- Freeman, R. E. (1984b). *Strategic Management A Stakeholder Approach*. Pitman, Boston. -
References—Scientific Research Publishing.
[https://www.scirp.org/\(S\(vtj3fa45qml1ean45vvfcz55\)\)/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=1209107](https://www.scirp.org/(S(vtj3fa45qml1ean45vvfcz55))/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=1209107)

Getie Mihret, D., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224- 252.

Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470- 484.

Gharrafi, M., & Kerfali, S. (2019). L'audit interne: Coup de fouet à la bonne gouvernance territoriale. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1), 802- 822.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 192- 244.

Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: Results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291- 329.

Institute of Internal Auditors (Éd.). (2009). Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: Overview and application guide. Institute of Internal Auditors, Research Foundation.

Jensen, C., & Meckling, H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economic*, 3, 305- 360.

Karfoul, H., & Lamarque, É. (2009). Gouvernance des banques et maîtrise des risques. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise*, n° 5, 24.

Karfoul, H., & Lamarque, É. (2011). Proposition d'une mesure de l'efficacité du système de contrôle interne d'un établissement bancaire. *Management Avenir*, n° 48(8), 362- 381.

Karrar, S. F. F. (2018). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness in Sudanese Public Sector [PhD Thesis]. Sudan University of Science & Technology.

KPMG. (2015). Audit Committee Institute Outil 5: Exemple de guide d'évaluation des auditeurs internes. 8.

Lenz, R. (2013). Insights into the Effectiveness of Internal Audit: A Multi-Method and Multi-Perspective Study.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5- 33.

MacRae, E., & Gils, D. V. (2009). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector (2nd éd.).

M'bark, O., & Ouhadi, S. (2019). Le contrôle interne face à l'émergence de nouvelles formes des risques : Cas de la fraude. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 805–819.

Mbewu, B. W., & Barac, K. (2017). Effective internal audit activities in local government : Fact or fiction? *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 19, 15- 33.

Pigé, B. (2011). Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations.

PWC. (2013). *Reaching greater heights: Are you prepared for the journey?* PricewaterhouseCoopers, London, 27.

Rajan, R. G., & Zingales, L. (1995). What Do We Know about Capital Structure? Some Evidence from International Data. *The Journal of Finance*, 50(5), 1421- 1460.

Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management : The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640- 661.

Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity : Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328- 360.

Wright, M. K., & Capps III, C. J. (2012). "Auditor independence and internal information systems audit quality. *Business Studies Journal*, 4(2), 63- 84.

Young, E. &. (2012). *The Future of Internal Audit is Now, Increasing Relevance by Turning Risk into Results*. Ernst & Young Switzerland.

Ziani, A. (2019). Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(4), 1- 17.