

FACTEURS D'INFLUENCE DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT INTERNE DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES

Aimé Togodo Azon

Management Prospective Ed. | « [Revue internationale des sciences de
l'organisation](#) »

2020/2 N° 9 | pages 73 à 104

Article disponible en ligne à l'adresse :

[https://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-de-l-
organisation-2020-2-page-73.htm](https://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-de-l-organisation-2020-2-page-73.htm)

Distribution électronique Cairn.info pour Management Prospective Ed..
© Management Prospective Ed.. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Facteurs d'influence de la qualité de l'audit interne dans les organisations publiques

Aimé TOGODO AZON

Enseignant-Chercheur à la FASEG/UAC. Maître-Assistant des Universités CAMES – togodoaime@yahoo.fr

Résumé

L'objectif principal du présent article est d'identifier les facteurs qui influencent la qualité de l'audit interne des institutions publiques. Dans une démarche hypothético-déductive, l'article a mis à l'étude quatre facteurs. Les données sont collectées auprès de cent treize auditeurs internes de vingt-huit organes publics béninois d'audit interne. Les différents tests statistiques effectués ont montré que les paramètres techniques et professionnels de l'audit influencent positivement la qualité de l'audit interne public tandis que les auditeurs se montrent indépendants des facteurs exogènes.

Abstract

This article aims to identify the factors that influence the quality of the internal audit of public institutions. In a hypothetical-deductive approach, the article has examined four factors. The data is collected from one hundred and thirteen internal auditors of twenty-eight Beninese public internal audit bodies. The various statistical tests carried out have shown that the technical and professional parameters of the audit have a positive influence on the quality of the public internal audit while the auditors are independent of the exogenous factors.

Introduction

La question de l'amélioration de la gouvernance des organisations tant privées que publiques n'a jamais manqué d'intérêt dans la lit-

térature. Les managers d'entreprises ont mis en place des systèmes de contrôle qui séparent certaines tâches dans le but de se prémunir de la fraude et de protéger le patrimoine. Il s'agit là d'un problème de gouvernance. L'objectif fondamental d'une gouvernance et d'un contrôle efficace est étroitement lié à la sauvegarde et la protection des actifs. Les problèmes qui résultent de la séparation de la propriété et du contrôle ont été longuement débattus (Jensen & Meckling, 1976 ; Fama & Jensen, 1983). Si pendant les quinze dernières années, il n'a été question que de renforcer la gouvernance d'entreprise (Arwing, 2013, p. 2), aujourd'hui l'accent est de plus en plus mis sur les termes comme gouvernance, gouvernance organisationnelle et gouvernance d'entreprises (Netter *et al.*, 2009).

Le problème ainsi soulevé n'est pas l'apanage des organisations du secteur privé seules mais concerne également les organisations à but non lucratif et surtout les organisations du secteur public. En effet, il y a de fortes similitudes dans le management de ces diverses organisations en termes de *accountability* (redevabilité) et de prise de décisions stratégiques. Les services publics jouent un rôle central dans le bien-être, la pérennité et la croissance des communautés, des villes et des nations. Cependant, ces services sortent d'une période de grands défis de gouvernance. La réponse à ces défis est passée par l'idéologie néo-libérale des années 80 et 90 (Hartley *et al.*, 2008), la privatisation et le désinvestissement (Cafferata, 1993) et le « managerialisme » (Pollitt & Bouckaert, 2004). L'économie managériale soutenant la Nouvelle Gestion Publique vise à rationaliser l'administration publique en associant efficacité et productivité (Hood, 1985). Mais les controverses que soulève une telle réforme (Chanlat, 1994 ; 2003 ; Peters, 1994) ont conduit Emery et Giauque (2005) à relever ses paradoxes et son inadaptabilité, Cunningham et Harris (2001) à demander une grande responsabilisation et la prise en compte des approches contingente et configurationnelle dans sa mise en œuvre, Kane et Patapan (2006) à exhorter à une application prudente et sage du *New Management Public*. La prise en compte du contexte particulier des organisations publiques montre la diversité des acteurs qui y opèrent. Ceci rend complexe tout débat et théorie sur la question (Calabro, 2011) et justifie l'inefficacité des solutions proposées. Les conflits d'intérêts et les comportements non éthiques sont des questions critiques dans la définition et l'implémentation

avec succès d'un système de gouvernance et de redevabilité des offreurs de services publics. Ainsi, dans un contexte caractérisé par le doute, le conflit, l'incertitude et la méfiance, tout système qui doit asseoir le compte-rendu et la transparence devient une nécessité (Power, 1997, 2003). L'assurance qualité, gage de bonnes pratiques organisationnelles passe par la mise en place de l'auto-observation, de l'inspection, du monitoring externe des systèmes de contrôle et de l'audit. Les nouveaux développements dans ce sens, semblent confier ce rôle au comité d'audit (Sulaiman, 2017 ; Compernelle, 2018 ; Gold *et al.*, 2018). Pochet (2009) affirme que « l'audit peut être considéré comme un mécanisme de la gouvernance d'entreprise à part entière en ce qu'il contribue à la transparence de la performance financière des dirigeants. Dans le cadre de l'administration publique, la mise en place d'un tel système de redevabilité (incluant la redevabilité sociale et l'audit social) implique la participation des citoyens-usagers-contribuables-clients d'où une nouvelle gouvernance publique au sens d'Osborne (2009 ; 2006). L'administration publique béninoise pour rentrer dans ce cadre théorique d'Osborne a mis en place plusieurs organes de contrôle aux fins d'améliorer la gouvernance des structures publiques. Dans cette logique, la réorganisation des structures de contrôle de l'Etat s'est imposée et plusieurs décrets portant réorganisation des organes de contrôle et d'inspection de l'Administration publique en République du Bénin ont vu le jour. Aussi, a-t-on assisté à la création d'un Corps des Inspecteurs des Services et Emplois Publics comme complément indispensable à l'existence de celui des Inspecteurs des Finances. Suite à la transformation des Directions de l'Inspection et de la Vérification Interne des ministères en Inspections générales des ministères, ces décrets ont défini le cadre général de leur attribution, de leur organisation et de leur fonctionnement. Ces différentes réformes ont donné naissance à l'Inspection Générale de l'Etat (IGE), aux Inspections Générales des Ministères (IGM), à l'Observatoire de Lutte Contre la Corruption (OLCC) et à la Commission Nationale de Régulation des Marchés Publics (CNRMP) ; pour renforcer les organes d'audit qui existaient précédemment (IGF, IGESSEP).

Cependant, malgré l'existence de tous ces organes de contrôle, le gouvernement a constaté en conseil des ministres le 8 juillet 2011 « la défaillance des organes de gouvernance et l'irrationalité dans

la gestion administrative, comptable, financière et matérielle ». Ce constat a engendré, la nomination sur proposition de l'IGE en juillet 2011 des Auditeurs Internes du Gouvernement (AIG) pour prévenir les dérives et alerter les autorités de tutelle des entreprises publiques en cas de mauvaises gouvernances. En juin 2015, mis sous pression et contraint de situer les responsabilités suite au détournement de près de 3 milliards du programme PPEA2 (Programme Pluriannuel d'appui néerlandais au secteur Eau et Assainissement) par le Pays Bas, le gouvernement béninois a prononcé la dissolution de l'IGE le 20 juin 2015 en créant à sa place le Bureau de l'Auditeur Général (BAG). L'objectif est de réprimer avec plus d'efficacité la mauvaise gouvernance dans l'administration publique béninoise. Le Bureau de l'Auditeur Général est dissout pour les mêmes motifs d'inefficacité que l'Inspection Général d'Etat en mai 2016 par les nouvelles autorités du pays. En ses lieux et places est créé le Bureau d'Analyse et de l'Investigation (BAI). Partant des facteurs prépondérants ayant influencé la performance de l'Inspection Générale d'Etat et du Bureau de l'Auditeur Général, le gouvernement entend rendre plus indépendant et plus efficace le bureau d'Analyse et de l'Investigation. Les objectifs assignés à ce nouvel organe sont d'engager des audits et de contribuer à la réorganisation et à la professionnalisation des corps de contrôle des services publics béninois. Ces réformes en cascades soulignent l'importance de l'efficacité de l'audit interne public. Comme l'indépendance et la compétence des auditeurs béninois en général ne font globalement pas défaut (Chanhoun *et al.*, 2016), qu'est-ce qui justifie un tel état ? Ainsi, une focalisation sur les facteurs qui influencent la qualité de l'audit interne dans l'administration publique béninoise constitue l'objectif de cet article. Autrement dit, nous étudions dans cette recherche les facteurs qui influencent la qualité de l'audit interne au sein de l'administration publique dans le contexte socio-culturel béninois. Les retombées managériales de cette recherche sont, d'une part, de donner aux auditeurs internes les paramètres de succès de leurs missions et, d'autre part, d'offrir aux autorités politico-administratives les raisons objectives de la contre-performance des organes publics béninois de contrôle.

Afin d'atteindre ces buts visés, la présente étude est articulée en quatre sections pour enfin conclure. Dans une première section,

nous explorons des ressorts théoriques quant aux déterminants de la qualité de l'audit interne afin d'émettre les hypothèses subséquentes. Dans une seconde section nous exposons le cadre méthodologique qui a permis de vérifier les hypothèses. Dans une troisième section, nous présentons et analysons les résultats et dans une dernière section nous confrontons les résultats obtenus aux prédictions de la littérature afin d'en tirer les implications managériales.

1. Esquisse de l'état de la littérature sur la qualité de l'audit interne public

Dans cette section, nous exposons l'audit interne dans l'administration publique et nous développons ensuite les déterminants de la qualité de l'audit interne dans l'administration publique tels qu'issus de la recension littéraire.

1.1. L'audit interne public

Durant ces dernières décennies, une attention particulière a été prêtée à un mécanisme clé de la reddition des comptes et de la transparence. Ce mécanisme qui a, entre autres, comme buts de donner confiance aux parties prenantes est l'audit (Arwinge, 2013, p. 5). Dans l'administration publique, les plus vulnérables sont les citoyens-clients-contribuables. Pour leur donner confiance selon Dochot (1999), les auditeurs du secteur public à l'instar de tous les auditeurs internes, sont appelés à assister les organisations dans l'amélioration de leur fonctionnement. Selon Guillaume et Colin (2008, cité par Chanhoun *et al.*, 2016), la mission de contrôle exercée par l'auditeur peut se définir comme une activité qui « *permet de s'assurer que les ressources employées par une structure sont utilisées dans le cadre des normes en vigueur et conformément aux finalités votées par le Parlement* ». Il s'agit généralement de « *s'assurer du respect par des opérateurs externes des règles en vigueur et du bon emploi des ressources allouées par la puissance publique* ». La fonction d'audit interne du secteur public constitue donc l'un des fondements de la gouvernance d'un secteur public qui se veut performant. La plupart des auditeurs internes publics jouent également un rôle dans l'obligation de leur entité à se justifier aux yeux des citoyens dans le cadre du processus de contrôle et de contre poids (Osborne, 2009). La culture d'audit (Shore et Wright, 2015) sous-jacente est vue alors comme

une rationalité de la gouvernance et un ensemble de pratiques et de dispositions la concernant. Power (1997) y voit l'émergence d'une société d'audit et décrit dans ce sens l'audit comme un rituel de vérification. Ce rituel s'appuie sur des normes, des procédures et une idéologie de contrôle de tout sur tous et tout le temps (Power, 2005 ; Miller & Power, 2013 ; Bruna *et al.*, 2017). Cette culture d'audit fondée sur des présupposés rationnels du *New Management Public* ressemble aux « meilleures pratiques » au sens de Taylor (1912) avec tout de même des effets pervers (Shore et Wright, 2015). L'un des effets pervers de la culture d'audit est la faible prise en compte des facteurs « humains » (notamment le facteur social et politique) dans les pratiques traditionnelles d'audit interne. Ceci crée une perte de confiance organisationnelle (Power, 1994). La nécessité, de restaurer cette confiance, de récupérer l'espace de professionnalisme mis en péril et de mieux cerner les facteurs d'efficacité réelle d'un système rationalisé et sécurisé d'audit interne (sur le fonctionnement et l'agir des organisations publiques) plaide en faveur de l'adoption de nouvelles méthodes et techniques complémentaires d'audit social (Gond *et al.*, 2013 ; Peretti et Igalens, 2016 ; Bruna *et al.*, 2017). L'audit interne public doit alors intégrer dans sa démarche, un management de la diversité dont le caractère transformationnel (Bruna *et al.*, 2017) va permettre d'associer la culture de conformité (Miller, 2001) à une valeur professionnelle plus élevée. Ceci aura pour but d'éviter, d'une part, la déconnexion entre la motivation et l'incitation et, d'autre part, la baisse du moral, l'augmentation du stress et de l'anxiété des employés (Brenneis *et al.*, 2005). En effet, la culture d'audit dans l'administration publique comme la préconisent Shore et Wright (2015) ne peut être monolithique et uniforme. La pratique d'audit interne doit sortir du totémisme de la norme (Bruna *et al.*, 2017) et de la tendance aux transactions homothétiques de principes, standards et techniques d'un cadre juridique, culturel et social donné à un autre pour s'enraciner dans une large transformation de la manière dont les individus, les organisations et même les pays sont gérés et gouvernés. La qualité de l'audit interne public dépend alors du contexte spécifique dans lequel l'audit est réalisé.

1.2. Qualité de l'audit interne public et ses facteurs d'influence

La qualité de l'audit peut être abordée suivant plusieurs approches. En effet, selon Palmrose (2009), l'audit doit pouvoir donner l'assurance de la maîtrise des risques de l'organisation. Ainsi, la qualité de l'audit dépend du niveau d'assurance offert. Du point de vue de sa finalité, Titman et Trueman (1986) et Beatty (1989) apprécient la qualité d'audit en termes de niveau d'exactitude, de précision et de fiabilité des états financiers. Wallace (1980) perçoit la qualité d'audit en termes de sa capacité à réduire le bruit au niveau de l'information financière divulguée au public. DeAngelo (1981, p. 115) définit la qualité d'audit comme « *l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément découvrir une infraction dans le système comptable de l'entreprise cliente et rendre compte de cette infraction* ». Du point de vue du processus, Ayadi (2013) ajoute que la qualité de l'audit dépend, d'une part, de sa capacité à découvrir les éventuelles anomalies présentes dans les états financiers et, d'autre part, de sa capacité à révéler les anomalies découvertes. La qualité de l'audit interne public peut alors être vue à plusieurs niveaux. Le premier niveau (approche *input*) traduit la capacité de l'audit interne à appréhender et évaluer la qualité formelle des processus de contrôle interne (Shore et Wright, 2015). Le contrôle formel systémique et systématique de l'audit s'exerce sur le contrôle interne qui dans une organisation n'est pas que formel (Barnard, 1940). En effet, les soubassements sociaux (informels de nature) peuvent rendre opaque l'objectif de transparence organisationnelle de l'audit et même diminuer l'indépendance de l'auditeur (Power, 1994 ; 1997). Un aspect capital de l'indépendance des auditeurs est lié à leur inclusion dans le processus de prise de décision stratégique et le management organisationnel (Gond *et al.*, 2013). Afin de minimiser l'influence négative de ces considérations sociales sur la qualité de sa mission, l'auditeur interne doit miser sur sa compétence et son *feeling* (Ayadi, 2013 ; Hottegindre et Lesage, 2009). Cette logique d'évaluation qu'on peut qualifier d'évaluation *ex-ante* de la qualité de l'audit interne public vise à créer de la valeur pour ses bénéficiaires (DeAngelo, 1981) et fonde l'hypothèse suivante :

H1 : La compétence des auditeurs affecte positivement la qualité de l'audit interne dans l'administration publique.

Les auditeurs mettent en place leurs diligences dans un environnement socio-économique poursuivant des objectifs précis. Le niveau de maîtrise des risques d'audit dépend de la capacité de l'auditeur à identifier les dysfonctionnements pouvant entraver l'atteinte des objectifs d'audit. Il s'agit là, dans le contexte particulier de l'administration publique (Mock et Wright, 1999), de l'adaptabilité des travaux de l'audit interne. Cette adaptabilité gage de l'agilité situationnelle, remet en cause l'universalité du totémisme des normes d'audit (Bruna *et al.*, 2016). Un effet pervers de ce totémisme est qu'il conduit à des stratégies défensives qui étouffent l'innovation marginale et amène à se concentrer sur les objectifs à court terme plutôt que sur des besoins à long terme (Hood, 2002). En définitif, il est question de s'assurer si les techniques et moyens de contrôle mis en œuvre par les auditeurs permettront de détecter et d'expliquer les dysfonctionnements de l'organisation (Chémangui, 2010). Il n'est pas aussi superflu de signaler que ce que l'auditeur identifie comme dysfonctionnement est ce qui fait fonctionner parfois l'organisation. La complexité des organisations peut rendre inappropriée toute évaluation basée sur une formalisation de formes éphémères (Bruna et Ducray, 2018) et créer des décalages entre la qualité formelle des procédures de contrôle interne et l'efficacité des pratiques de contrôle. L'organisation interne de l'organe d'audit doit alors s'assurer de l'adéquation entre le contrôle interne réel, les techniques et moyens de contrôle utilisés et les résultats de l'audit. Ce deuxième facteur de la qualité de l'audit interne se réfère aux dispositifs devant conduire aux résultats (approche *output*) des travaux d'audit. Vu sous cet angle, la qualité de l'audit interne dépend donc des caractéristiques organisationnelles internes des organes d'audit (Dalton et Kelley, 1997 ; Reckers *et al.*, 1997). Cette approche d'évaluation rentre dans l'évaluation *in itinere* de la qualité de l'audit interne public et vise à rassurer l'auditeur tout au long de la mission que tout est mis en œuvre pour atteindre les objectifs de la mission. Ce qui nous permet d'émettre la deuxième hypothèse de recherche :

H2 : L'organisation interne des organes d'audit a un impact positif sur la qualité de l'audit interne dans l'administration publique.

Plusieurs auteurs (Vinten, 1999 ; Hopkin, 1996) ont traité aussi bien le champ actuel d'intervention de l'audit, que l'étendue de ses ob-

jectifs. Examinant le processus même de l'audit, ils concluent que la qualité de l'audit dépend de la pertinence du processus d'audit mis en place. Sulaiman (2017) et Manita (2008) affirment que l'efficacité du processus d'audit est un élément essentiel des quatre axes de la qualité de l'audit que sont : l'indépendance de l'auditeur, la compétence de l'auditeur, l'organisation interne de l'équipe d'audit et l'évaluation du processus d'audit. Cette variable « évaluation du processus » (aussi variable de l'évaluation *in itinere* de la qualité de l'audit interne public) est capitale et très intéressante à prendre en compte en particulier dans le cadre de l'administration publique. Elle permet d'apporter des éléments de réponse sur l'amélioration de la qualité du travail des auditeurs internes de l'Etat. En effet la possibilité de défaillances, à la fois conceptuelles (le risque de sélection adverse [Watts et Zimmerman, 1981 ; Behn *et al.*, 1997]) et empiriques (critères simplistes de mesure donnant lieu à des résultats contradictoires [Pigé, 2003 ; Wooten, 2003]), conforte le besoin, aussi bien chez les praticiens que chez les académiciens, de redéfinir les règles d'évaluation de l'audit (Fuerman, 2004). Dans ce sens, une meilleure évaluation du dispositif mis en place pour accomplir la mission est gage de la qualité de celle-ci dans l'administration publique où la possibilité d'influence de l'auditeur par l'audit (Beattie *et al.*, 2001 ; Gibbins *et al.*, 2008) ou de contestation (Lyer et Rama, 2004) sont loin d'être négligeables. Ainsi, nous formulons la troisième hypothèse :

H3 : L'évaluation du processus améliore la qualité de l'audit interne dans l'administration publique.

Selon Power (2005), la société d'audit exige que la conformité (des programmes aux règles et des pratiques aux programmes) soit validée par des auditeurs, au regard d'un alignement de l'objet d'évaluation aux normes et référentiels définis par la communauté des évaluateurs. À cet égard et d'après Ducray (2017), toute certification, labellisation ou vérification de conformité s'avèrent situées dans le temps, dans l'espace y compris culturel. L'évaluation est alors sensible aux systèmes des valeurs, aux axiologies et aux éthos dominants au sein d'un espace (Bruna *et al.*, 2017). En fonction de la culture (permissive ou non) du pays et des acteurs, il peut être mobilisé des soubassements sociaux tels que : la nature des relations avec les législateurs, régulateurs et détenteurs de pouvoir

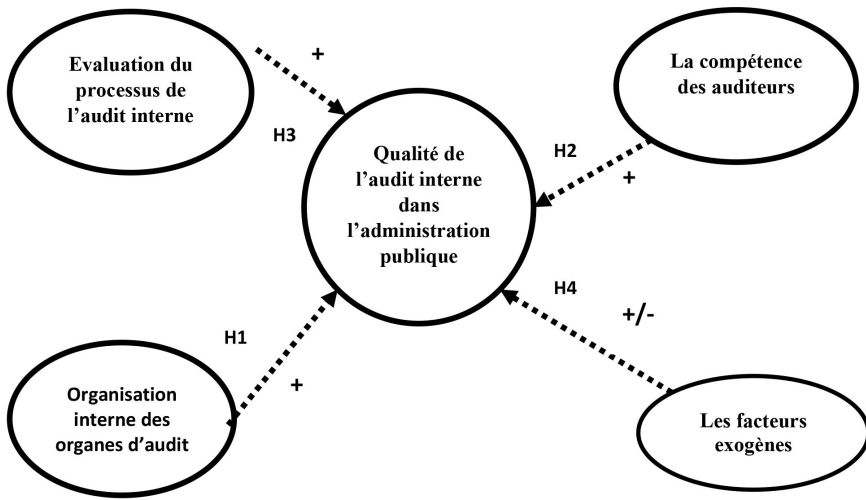
exécutif, l'influence du politique sur l'économie (Bruna *et al.*, 2017), l'asymétrie d'information (Chémengui et Manita, 2008) et même d'autres stratégies (Wendy E. et Sander M., 2009) pour en venir à un compromis performatif (Gond *et al.*, 2013). La finalité de ce compromis est d'utiliser l'audit interne pour impacter positivement les groupes sociaux qui ont donné mandat aux dirigeants d'agir pour eux, en leur nom et dans leurs intérêts. Dans cette approche dite *outcome* de la qualité de l'audit interne, il est question de voir la participation de l'audit interne dans la qualité du processus de prise de décision et du fonctionnement organisationnel de l'administration publique. Il est conseillé dans ce sens, que l'audit adopte de nouvelles méthodes et techniques complémentaires d'audit social (Gond *et al.*, 2013 ; Peretti et Igalens, 2016 ; Bruna *et al.*, 2017) afin de trouver les piliers sociaux d'une meilleure gouvernance des organisations publiques. Il s'agit ici, au-delà de la vérification de la conformité aux normes et principes, de tenir compte du contexte, des parties prenantes et de l'impact social de l'audit interne : en clair inclure l'audit interne dans une logique de la responsabilité sociale de l'entreprise. Cette approche relève de l'évaluation *ex-post* de la qualité de l'audit interne public et explique l'interrelation qui existe entre les soubassements sociaux et la qualité de l'audit interne public. Fama et Jensen (1983), Goldman et Barlev (1974) ont conclu que la compétence et l'indépendance de l'auditeur sont dans les faits, soumises à des pressions très fortes. Abondant dans le même sens, Goldman et Barlev (1974) affirment que différentes sources de pressions induisent différents types de conflits d'intérêts qui peuvent conduire l'auditeur à ne pas rester indépendant lors de la formulation de son jugement. Mais au-delà de l'auditeur, les pressions exercées peuvent aussi obliger les décideurs publics à faire une utilisation sociale du rapport d'audit et des recommandations formulées par l'auditeur interne. Il peut s'agir par exemple de poursuites judiciaires et des sanctions administratives en cas de faits délictueux. Mais il peut aussi arriver que les pressions soient de nature à obliger ces décideurs à étouffer les rapports sur les dysfonctionnements graves révélés par l'auditeur interne, portant ainsi atteinte à l'efficacité sociale de l'audit interne. Togodo Azon (2011) a ressorti l'influence des facteurs socioculturels et politico légaux sur l'adoption et la mise en place des systèmes de contrôle

de gestion dans les collectivités locales béninoises. Ainsi, nous formulons l'hypothèse suivante :

H4: Les pressions exogènes influencent négativement la qualité de l'audit interne dans l'administration publique.

À la suite de tout ceci, le modèle théorique de notre recherche est un modèle d'évaluation globale de la qualité de l'audit interne public qui se présente comme suit :

Figure – Modèle théorique de recherche



Source : Elaboré par l'auteur à partir de la revue de la littérature.

Nous tenterons de tester ces différentes hypothèses après avoir présenté dans ce qui suit notre cadre méthodologique.

2. Méthodologie de l'étude

Nous reviendrons ici sur les variables de l'étude et la collecte des données, le choix de l'échantillon, le traitement et l'analyse des données.

2.1. Les données nécessaires à la recherche

Quatre variables indépendantes sont mises à l'étude. Il s'agit de : l'organisation interne des organes d'audit, la compétence des auditeurs, l'évaluation du processus et les facteurs exogènes d'impact

d'une mission d'audit dans l'administration publique. Le Tableau 1 résume les *items* utilisés par variable d'étude.

Tableau 1 – Opérationnalisation des variables explicatives

Variables indépendantes	Items		Auteurs
Organisation interne (OI)	OI1	Planification de la mission et du travail	Kaplan (1995) ; Malone et Roberts (1996) ; Dalton et Kelley (1997) ; Reckers <i>et al.</i> (1997)
	OI2	Coordination de la mission	
	OI3	Cohérence d'action avec le plan	
	OI4	Atteinte des objectifs prédéfinis	
Compétences et avantages des auditeurs (CAA)	CAA1	Niveau d'étude des auditeurs	Chemangui et Manita (2008) ; Chanhoun <i>et al.</i> (2016)
	CAA2	Type de formation des auditeurs	
	CAA3	Expérience des auditeurs	
	CAA4	Corps d'origine de l'auditeur	
Evaluation du processus d'audit (EP)	EP1	Connaissance des risques inhérents des structures audités	Chemangui et Manita (2008) ; Manita (2008) ; Mock et Samet (1982)
	EP2	Appréciation et couverture des risques	
	EP3	Indépendance et responsabilité de l'équipe d'audit	
	EP4	Couverture du système et des points sensibles du processus	
	EP5	Qualité de l'organisation et la capacité de supervision de la mission	
	EP6	Respect du cahier de charge de la mission	
	EP7	Qualité des outils de collecte de l'information	
	EP8	Qualité de la communication et de la collaboration sur la mission	
	EP9	Stabilité de l'équipe d'audit sur la mission	
Facteurs Exogènes (FE)	FE1	Pressions religieuses	Togodo Azon (2011)
	FE2	Pressions ethniques	
	FE3	Pressions financières	
	FE4	Pressions administratives	

Source : Elaboré à partir de la revue de la littérature.

La variable dépendante de l'étude est la qualité de l'audit interne. Le Tableau 2 présente les *items* utilisés pour opérationnaliser cette variable.

Tableau 2 – Opérationnalisation de la variable expliquée

Variable dépendante	Items		Auteurs
Qualité de l'audit interne (QUI)	QUI1	Création de la valeur par la mission	Chemangui et Manita (2008)
	QUI2	Qualité des recommandations	
	QUI3	Régularité et opportunité des rapports	
	QUI4	Mise en œuvre des recommandations	

Source : Elaboré à partir de la revue de la littérature.

Pour opérationnaliser ces variables nous avons collecté les données à partir d'un questionnaire. Le questionnaire est un ensemble d'affirmations élaborées à partir des *items* qui composent chaque variable. Les répondants sont invités à choisir sur une échelle de likert à trois points : (1) pas d'accord, (2) neutre, et (3) d'accord, les propositions qui correspondent à leurs perceptions.

Le paragraphe suivant présente l'échantillon de l'étude.

2.2. L'échantillon de l'étude

Les données traitées sont recueillies auprès d'un échantillon représentatif des agents de la catégorie A de certains organes d'audit de l'Etat. Il s'agit des Organes d'audit à compétences nationales (IGE, IGAA, IGSEP et la Chambre des Comptes) et des Organes d'audit à compétences limitées (Inspections Générales des Ministères).

Dès lors que nos cibles sont identifiées, nous nous sommes intéressés aux structures (organigrammes des organes) afin de constituer la population mère de notre recherche. En effet, les organes d'audit à compétences nationales sont au nombre de quatre (04) et ceux à compétences limitées au nombre de (24) formant au total (28) structures. Compte tenu de l'effectif souvent faible des cadres de l'administration publique qui interviennent sur les missions d'audit interne, nous avons opté par convenance, questionné cinq (05) personnes par structures ; soit au total cent quarante (140) personnes. Le Tableau 3 présente la taille des caractéristiques de l'échantillon objet de l'étude.

Tableau 3 – Taille et caractéristiques de l'échantillon

Organes d'audit de l'Etat	Nombre envoyé	Nombre retourné	Pourcentage
Organes d'audit à compétence nationale	20	14	70 %
Organe d'audit à compétence limitée	120	99	82,5 %
TOTAL	140	113	80,70 %

Source : Résultats de l'enquête sur le terrain.

La lecture de ce tableau indique un taux de retour global de 80,70 %.

2.3. La méthode de traitement et d'analyse des données

Après le déroulement des enquêtes, nous avons utilisé un encodage simple des données, effectué au fur et à mesure par nos propres soins. Il s'agit de recenser par *item* le nombre de score attribué par les répondants. Après le codage, l'ensemble de la base de données a été vérifié grâce à un test de fréquence¹. Principalement, cette analyse nous a permis de vérifier s'il n'y a pas de données manquantes ou d'informations incorrectes. Le test de fréquence offre aussi les premières informations pertinentes sur le contenu de la base de données (Statsoft, 1995). Nous avons effectué des tests statistiques sur la base de données mise à jour. Pour nous assurer de la cohérence et de la fiabilité interne des *items* constituant chaque variable, nous avons procédé à un test alpha de Cronbach. Le coefficient alpha indique dans quelle mesure il est possible d'additionner les scores des différents *items* pour obtenir un score global de l'échelle. Une fiabilité de plus de 0,80 est bonne ; une fiabilité dans la plage de 0,70 est acceptable et une fiabilité de moins de 0,60 est considérée comme pauvre (Sekara, 2016). Ensuite, nous avons eu recours au test de Student pour réaliser une comparaison de moyenne sur échantillon unique.

En effet, le test T de Student permet de comparer l'indépendance de deux groupes créés par une variable catégorielle, en fonction de leur moyenne à une mesure (variable continue). Le résultat est significatif au seuil de 0,05. Pour ce qui est des liens entre les variables indépendantes prises individuellement et la variable dépendante, le test khi-deux de Pearson a été utilisé pour étudier ces possibilités de lien. Il a été donc question d'effectuer un test d'indépendance pour vérifier la possibilité de liaison entre ces variables afin d'émettre une éventuelle hypothèse de lien entre la variable dépendante et chacune des variables indépendantes. Il y aura dépendance lorsque la valeur du P-value est inférieure à 5 %, sinon les deux variables sont indépendantes. D'après Evrard (2003, cité par Sogbossi, 2009), en cas de dépendance, ce test ne permet pas de connaître la force de l'association. Pour connaître la force de l'association et valider des

.....
1. Le test de fréquence est en effet la méthode la plus simple pour analyser les données catégorielles (ordinales). Il est souvent utilisé comme une procédure exploratoire pour s'assurer si les différentes catégories de valeurs sont présentes dans la base de données (Statsoft, 1995).

hypothèses, la méthodologie utilisée repose sur les modèles Logit et Logit multinomial. Nous avons estimé une équation logit pour montrer dans quelle mesure les variables explicatives permettent d'influencer la probabilité que la qualité de l'audit interne dépende d'elles. Pour vérifier l'application des régressions multinomiales logit, nous avons procédé au test de l'hypothèse IIA (*Independance of Irrelevant Alternatives*). Cette hypothèse stipule que les termes aléatoires β_j sont indépendamment et identiquement distribués. Ces termes d'erreurs doivent être indépendants entre les différentes valeurs ou modalités que peut prendre la variable dépendante. En d'autres termes, la propriété que possède le modèle Multinomial Logit énonce que le rapport des probabilités associées au choix entre deux modalités est indépendant des autres modalités. Le test utilisé dans cette étude est celui de Hausman (1978), comparant un estimateur convergeant et non efficace (*less efficient*) à un estimateur convergeant et efficace (*more efficient*). Les résultats du test valident la propriété IIA et justifient l'application des modèles logit multinomiaux.

L'estimation des coefficients du modèle logit multinomial est donné par les équations :

$$\Pr(Y_i = 1) = \frac{e^{\beta_1 \cdot X_i}}{1 + \sum_{k=1}^{K-1} e^{\beta_k \cdot X_i}}$$

$$\Pr(Y_i = 2) = \frac{e^{\beta_2 \cdot X_i}}{1 + \sum_{k=1}^{K-1} e^{\beta_k \cdot X_i}}$$

....

$$\Pr(Y_i = K - 1) = \frac{e^{\beta_{K-1} \cdot X_i}}{1 + \sum_{k=1}^{K-1} e^{\beta_k \cdot X_i}}$$

Y_i : variable dépendante Qualité de l'audit Internet (QUI) qui a 4 items (QUI1, QUI2, QUI3, QUI4)

K: le nombre d'items de la variables dépendante

X_i : Variables explicatives OI, CAA, EP, FE.

β_i : les coefficients.

Retenons que cette application des modèles Logit a permis au préalable de tester l'hypothèse d'indépendance des alternatives non pertinentes.

3. Les résultats de l'étude

Il s'agit ici de présenter, d'un côté, l'analyse de la cohérence interne de chaque variable, aux fins d'aboutir à une analyse descriptive de chacune d'elles et, de l'autre côté, la validation des hypothèses.

3.1. L'analyse descriptive des variables

3.1.1. L'étude de la fiabilité interne des variables

Le Tableau 4 présente les résultats du test alpha de Cronbach

Tableau 4 – Alpha de Cronbach des *items* des variables de l'étude

Statistiques de fiabilité		
Variables	Alpha de Cronbach	Nombre d' <i>items</i>
Organisation interne des organes d'audit (OI)	,754	04
Compétence des auditeurs interne de l'Etat (CAA)	,759	04
Evaluation du processus d'audit interne (EP)	,653	09
Facteurs exogènes d'impact d'une mission d'audit (FE)	,893	04
Qualité de l'audit interne (QUI)	,626	04

Source : À partir des résultats de l'enquête.

Les résultats de ce tableau montrent que toutes les variables ont un coefficient alpha supérieur à 0,6. Elles présentent donc toutes, une fiabilité interne au moins acceptable pour l'analyse (Sekaran, 2003) et on peut utiliser leur score moyen pour l'analyse des résultats de l'étude. Cette fiabilité interne des variables, nous a conduit à l'analyse par comparaison de la moyenne sur échantillon unique de chaque variable.

3.1.2. Analyse par comparaison de la moyenne sur l'échantillon unique de la variable Organisation interne des organes d'audit

Le Tableau 5 montre la valeur T de Student pour la variable Organisation interne

Tableau 5 – Test de la moyenne des *items* de la variable Organisation interne des organes d'audit

Test sur échantillon unique						
Items	Valeur du test = 2					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95 % de la différence	
					Inférieure	Supérieure
OI1	1,782	112	,077	,159	-,02	,34
OI2	4,656	112	,000	,345	,20	,49
OI3	7,220	112	,000	,522	,38	,67
OI4	7,236	112	,000	,531	,39	,68

Source : À partir des résultats de l'enquête.

La lecture de ce tableau fait ressortir une valeur positive de la statistique de Student T pour tous les *items* au seuil de 1 % sauf l'*item* OI1 qui montre aussi un lien positif mais significatif au seuil de 10 %. Ce qui vient confirmer que les organes d'audit de l'Etat ont une pratique moyenne d'organisation interne et que ceci a un lien avec la qualité de l'audit interne.

3.1.3. Analyse par comparaison de la moyenne sur l'échantillon unique de la variable Compétence des auditeurs des organes d'audit

Les valeurs T de Student de la variable Compétence des auditeurs sont présentées dans le Tableau 6.

Tableau 6 – Test de la moyenne des *items* de la variable Compétence des auditeurs

Test sur échantillon unique						
Items	Valeur du test = 2					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95 % de la différence	
					Inférieure	Supérieure
CAA1	1,677	112	,000	,119	,005	,235
CAA2	9,968	112	,113	,451	,345	,56
CAA3	16,251	112	,000	,823	,72	,92
CAA4	17,360	112	,000	,779	,69	,87

Source : À partir des résultats de l'enquête

La statistique de Student T est positive et significative pour tous les *items* au seuil de 1 %, sauf l'*item* CAA2 qui montre aussi un lien positif mais non significatif. Nous pouvons donc dire en général que tous les auditeurs internes de l'Etat ont la compétence moyenne leur permettant de réaliser leur mission.

3.1.4. Analyse par comparaison de la moyenne sur l'échantillon unique de la variable Evaluation du processus des organes d'audit

Les valeurs du test T de Student pour la variable Evaluation du processus d'audit sont présentées dans le Tableau 7 :

**Tableau 7 – Test de la moyenne des *items* de la variable
Evaluation du processus d’audit**

Test sur échantillon unique						
Items	Valeur du test = 2					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95 % de la différence	
					Inférieure	Supérieure
EP1	10,604	112	,000	,659	,52	,68
EP2	7,985	112	,000	,531	,40	,66
EP3	8,544	112	,000	,469	,36	,58
EP4	7,307	112	,000	,469	,34	,60
EP5	10,294	112	,000	,646	,52	,77
EP6	7,585	112	,000	,743	,55	,94
EP7	10,333	112	,000	,637	,51	,76
EP8	9,359	112	,000	,487	,38	,59
EP9	7,042	112	,000	,451	,32	,58

Source : À partir des résultats de l’enquête.

La statistique de Student T est positive pour tous les *items*. Nous pouvons donc conclure en général que lors des missions il y a une évaluation moyenne du processus. Ceci témoigne qu’au seuil de 1 %, l’évaluation du processus d’audit a un lien positif significatif avec la qualité de l’audit interne.

3.1.5. Analyse par comparaison de la moyenne sur l’échantillon unique de la variable Facteurs exogènes des organes d’audit

Les résultats du test de comparaison pour la variable Facteurs exogènes d’impact d’une mission d’audit sont présentés dans le Tableau 8 :

**Tableau 8 – Test de comparaison de la moyenne pour la
variable Facteurs exogènes**

Test sur échantillon unique						
Items	Valeur du test = 2					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95 % de la différence	
					Inférieure	Supérieure
FE1	-5,241	112	,000	-,398	-,55	-,25
FE2	-4,257	112	,000	-,327	-,48	-,18
FE3	1,181	112	,240	,088	-,06	,24
FE4	-1,766	112	,080	-,124	-,26	,02

Source : À partir des résultats de l’enquête.

Les *items* FE1 et FE2 ont leur valeur T de Student négative mais significative au seuil de 1 % tandis que l'*item* FE4 a sa valeur T de Student négative mais significative au seuil de 10 %. Quant à l'*item* FE3, sa valeur T de Student est positive mais non significative. Somme toute, l'appartenance religieuse et ethnique (FE1 et FE2) et le rattachement administratif du service d'audit interne ne semblent avoir aucun lien avec la qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise. Seule la capacité financière et l'autonomie financière des membres de l'équipe d'audit interne (FE3) semble avoir un lien mais faible avec la qualité de l'audit interne.

3.1.6. Analyse par comparaison de la moyenne sur l'échantillon unique de la variable Qualité de l'audit interne

Les scores de la statistique de Student pour la variable Qualité de l'audit interne sont présentés dans le Tableau 9 :

Tableau 9 – Test de comparaison de la moyenne pour la variable Qualité de l'audit interne

Test sur échantillon unique						
Items	Valeur du test = 2					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95 % de la différence	
					Inférieure	Supérieure
QUI1	3,907	112	,000	,327	,16	,49
QUI2	3,556	112	,001	,292	,13	,45
QUI3	4,362	112	,000	,336	,18	,49
QUI4	9,448	112	,000	,611	,48	,74

Source : À partir des résultats de l'enquête.

La lecture de ce tableau fait ressortir une valeur positive de la statistique de Student T pour tous les *items* au seuil de 1 %. Ce qui vient confirmer la qualité du travail des auditeurs internes de l'Etat de notre échantillon. Nous pouvons conclure d'une manière générale que les organes d'audit interne de l'Etat laissent en moyenne un impact positif en matière de qualité du travail lors de leur passage dans les structures étatiques. Ces résultats sont confirmés par le test de la comparaison de la moyenne. On peut donc affirmer que c'est la pratique moyenne d'organisation du travail des organes d'audit qui a engendré une qualité de l'audit interne. Pour confirmer ce lien, nous allons procéder à des tests complémentaires entre ces deux variables.

3.2. Analyse de la relation entre la variable dépendante et les variables indépendantes

Le but ultime de cet article est d'examiner l'influence d'un certain nombre de facteurs sur l'efficacité des missions d'audit interne dans l'administration publique béninoise. Cette analyse qui est faite entre la qualité d'audit et chacune des variables explicatives s'est appuyée sur le test khi-deux de Pearson afin de confirmer ou d'infirmer le lien entre les variables (dépendantes et indépendantes) puis sur une régression Logit multinomiale qui a servi de base pour la vérification des hypothèses.

3.2.1. Analyse de la relation entre les variables indépendantes et la qualité de l'audit interne

Le Tableau 10 présente les résultats du test de Khi-deux.

Tableau 10 – Tests des ratios de vraisemblance

Effet	Critères d'ajustement du modèle	Tests des ratios de vraisemblance		
	-2 log-vraisemblance du modèle réduit	Khi-deux	degrés de liberté	Signif.
Constante	29,459a	,000	0	.
OI	32,812	3,352	1	,067
CAA	30,213	,753	1	,385
EP	33,510	4,051	1	,044
FE	29,508	,049	1	,825

Source : À partir des résultats de l'enquête.

a. Ce modèle réduit est équivalent au modèle final car l'omission de l'effet n'augmente pas les degrés de liberté.

La statistique Khi-deux est la différence dans les - 2 log-vraisemblances entre le modèle final et le modèle réduit. Le modèle réduit est formé en omettant un effet du modèle final. L'hypothèse est nulle si tous les paramètres de cet effet sont égaux à zéro.

Les résultats de ce tableau montrent un lien positif significatif respectivement à 5 % et 10 % entre les variables indépendantes « Evaluation du processus d'audit », « organisation interne des organes d'audit » et la variable dépendante « qualité de l'audit interne ». Le lien est positif mais faible et moins significatif entre la variable « compétence et avantages des auditeurs » et la variable « qualité d'audit interne ». Par contre, on note une quasi absence de lien entre la variable indépendante : « facteurs exogènes » et la variable dépendante : « qualité de l'audit interne » de l'administration publique

béninoise. Toutefois, ces résultats ne renseignent pas suffisamment sur le sens de la relation et la dépendance ou non de celle-ci. La régression Logit multinomiale est faite à cette fin.

3.2.2. Analyse du lien de dépendance entre les variables

Pour le modèle de l'équation, à partir de l'ensemble des facteurs contenus (ou variables explicatives du modèle), on a pu mesurer la probabilité de production de l'évènement, c'est-à-dire la probabilité qu'un facteur soit contenu dans l'équation finale et soit significatif pour prédire la qualité de l'audit interne dans l'administration béninoise. Ainsi, parmi tous les facteurs retenus dans le modèle, nous ressortons ceux qui sont les plus pertinents et les plus discriminants dans le Tableau 11 :

Tableau 11 – Régression logistique portant sur la qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise

Qua_Au_int	B	Erreur standard	Wald	ddl	Sig	Exp(B)
Constante	,113	1,552	,005	1	,942	
[OI =2,00]	,731	,405	3,263	1	,071	,482
[CAA =2,00]	,367	,424	,751	1	,386	1,444
[EP =2,00]	,868	,438	3,940	1	,047	2,383
[FE =2,00]	-,335	1,513	,049	1	,825	,716

Source : À partir des résultats de l'enquête.

Ce tableau permet de ressortir les facteurs retenus dans ce modèle, et d'identifier ceux qui sont retenus comme étant significatifs pour le modèle.

Il montre que parmi les quatre facteurs de départ du modèle retenu, deux sont significatifs au seuil de 10 % et 5 %. Il s'agit des facteurs organisation interne (OI) et évaluation du processus d'audit (EP). Ces deux facteurs avérés significatifs sont plus susceptibles de faire partie du groupe de facteurs de la qualité de l'audit interne de l'administration publique. Les rapports de cote sont respectivement de 0,482 et de 2,383 pour ces facteurs significatifs. Le modèle définitif contiendrait donc ces facteurs dans le but de prédire la qualité de l'audit interne de l'administration publique.

Les valeurs de l'Odds Ratio données par la colonne Exp(B) associées respectivement aux variables « Organisation interne » et « Evalua-

tion du processus d'audit » sont de 0,482 et 2,383. En effet, il y a respectivement environ 1 fois plus de chance et 3 fois plus de chance que la qualité de l'audit interne soit influencée par les variables « Organisation interne » et « Evaluation du processus d'audit ». Les coefficients positifs obtenus pour ces variables suggèrent que, l'organisation interne des organes publics d'audit et l'évaluation du processus d'audit conduisent au renforcement de la qualité de l'audit interne de l'administration publique. Ces résultats confirment ainsi les hypothèses 2 et 3 qui stipulent respectivement que l'organisation interne des organes a un impact positif sur la qualité de l'audit interne dans l'administration publique béninoise et que l'évaluation du processus améliore la qualité de l'audit interne dans l'administration publique béninoise.

En effet, les compétences et avantages des auditeurs sont positivement associés à la qualité de l'audit. Malgré la faible significativité de la dépendance de la qualité de l'audit interne par rapport aux compétences et avantages des auditeurs, ces résultats confirment la première hypothèse de cette recherche qui stipule que la compétence des auditeurs affecte positivement la qualité de l'audit interne dans l'administration publique béninoise. Par contre, la relation entre les facteurs exogènes et la qualité de l'audit interne est négative, mais non significative. Bien que la régression logistique montre un élément nouveau quant à l'influence négative des facteurs exogènes sur la qualité de l'audit interne, la très faible significativité de cette influence confirme le test de Khi-deux qui montre une quasi absence de lien entre ces deux variables. Nous pouvons donc retenir que ces résultats infirment la dernière hypothèse qui prédit que les facteurs exogènes influencent négativement la qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise.

Au total, les résultats des différents tests ont montré, d'une part, que les organes publics béninois d'audit ont une bonne organisation interne, font une bonne évaluation de la procédure d'audit et que leurs membres sont compétents, d'autre part, les résultats affichent que ces caractéristiques des organes d'audit impactent positivement la qualité de la mission d'audit interne. Par contre, les résultats ne trouvent aucun lien entre les facteurs exogènes et la qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise.

4. Discussion des résultats et implications managériales

Nos résultats peuvent être classés en trois catégories. Premièrement, les résultats ont montré que les membres des équipes d'audit interne de l'administration publique béninoise sont compétents et leur compétence influence positivement la qualité de l'audit interne public. La compétence de l'auditeur interne dans l'administration publique béninoise comme la compétence de tout auditeur est la capacité de celui-ci à déceler les anomalies et à les révéler. Ces résultats confirment les travaux de Chanhoun *et al.* (2016) qui affirment que les auditeurs des structures publiques béninoises sont globalement compétents et ceux de DeAngelo (1981) et Pigé (2011). Ces derniers indiquent que la compétence des auditeurs influence positivement la qualité de l'audit. Les éléments de compétence mis en perspective ici sont fondamentalement : le niveau d'étude, le type de formation, l'expérience de l'auditeur et son corps d'origine. Ces facteurs de compétence rejoignent les travaux de Hottegindre et Lesage (2009) et de Datin (2006) qui concluent qu'une formation solide est gage de compétence et que l'expérience de l'auditeur lui permet de détecter plus facilement les erreurs contrairement à l'inexpérimenté. Cette prédiction de la littérature est en phase avec les résultats qui ont montré une disparité entre les auditeurs de niveau de BAC+4 et ceux qui ne l'ont pas encore atteint. Dans le même sens, l'étude a révélé aussi que la formation qualifiante est positivement corrélée à la qualité de l'audit interne.

Deuxièmement, ces résultats ont montré que globalement les organes d'audit public interne de l'administration béninoise ont une organisation interne appréciable et font une bonne évaluation du processus d'audit. Ils ont fait ressortir aussi que ces deux éléments qui se réfèrent à une bonne maîtrise du processus d'audit ont une influence positive sur la qualité de l'audit interne dans les organisations publiques. Ces résultats corroborent ceux de Manita (2008) et de Sulaiman (2017) pour qui la qualité de l'audit dépend de la qualité du processus et que ce processus est multidimensionnel. Ils confirment aussi les travaux de Mock et Samet (1982) qui en analysant les facteurs qui affectent la qualité de l'audit ont examiné les différentes étapes du processus d'audit. Enfin, les résultats ont montré que les facteurs exogènes n'ont aucun impact sur la

qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise. L'indépendance des facteurs exogènes et de la qualité de l'audit interne affirme l'indépendance des auditeurs dans la conduite de leur mission. L'indépendance est vue par Hauret (2004) comme la capacité de l'auditeur à résister aux pressions lors de la réalisation de sa mission. Les pressions mises à l'étude ici sont celles d'ordre ethnique, religieux, politico-administratif et financier. Ces pressions sont de nature à empêcher l'auditeur de révéler les anomalies détectées. La résistance des auditeurs à ces pressions infirme les travaux de Togodo Azon (2011) qui concluent entre autres que dans l'administration publique locale béninoise, le mode de contrôle est influencé par des considérations socioculturelles et politico institutionnelles. Par ailleurs ces résultats corroborent la plupart des travaux sur l'impact positif de l'indépendance de l'auditeur sur la qualité de sa mission (Chanhoun *et al.*, 2016 ; Hauret, 2003 ; Pigé, 2011 ; DeAngelo, 1981) et respectent les exigences des normes d'audit ainsi que le code d'éthique et de déontologie du métier d'audit. Bien que les exigences normatives de l'audit ont été respectées, il faut toutefois se garder de tomber dans le totémisme des normes (Bruna *et al.*, 2017). Les résultats obtenus sans la prise en compte des aspects contextuels et configurationnels ne montrent pas forcément les réalités de la qualité de l'audit interne public (Gond *et al.*, 2013). En effet, dans un contexte béninois sous une forte emprise des facteurs socioculturels, un outil de gouvernance qui s'affranchit totalement de ces réalités socioculturelles peut révéler des écueils d'ordre méthodologique (notamment un biais dans les perceptions déclarées par les répondants). Il y a aussi un aspect fondamental de l'indépendance de l'auditeur que le présent article n'a pas expérimenté, c'est celui de l'intégration de l'audit interne dans la qualité du processus de prise de décisions stratégiques et du management opérationnel.

À l'issue de ces résultats, quelques implications méritent d'être ressorties.

En effet, sur le plan conceptuel et théorique, il est possible d'intégrer d'une part l'évaluation ou la maîtrise du processus d'audit dans les facteurs ou grille d'évaluation de la qualité de l'audit interne dans le champ de l'administration publique. Cette étude a donc le mérite de proposer une approche intégrée et globale d'évaluation de la

qualité de l'audit interne public intégrant les éléments d'évaluation *ex-ante*, *in itinere* et *ex-post*. D'autre part, bien que l'étude n'a pas montré l'effet des facteurs socioculturels sur la qualité d'audit, il est nécessaire d'intégrer dans une logique prospective et prévisionnelle, des méthodes et techniques complémentaires d'audit social. En effet, l'audit interne public doit aussi se préoccuper de la valeur ajoutée apportée à l'organisation et à ses parties prenantes. Cette valeur ajoutée découle de l'assurance objective et pertinente que l'audit interne public fournit et sa contribution à l'efficacité ainsi qu'à l'efficience des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle. Sur le plan managérial, les autorités publiques et les responsables de structures d'audit interne public doivent renforcer la compétence des auditeurs par des recyclages réguliers et des formations qualifiantes. Il s'agit de les former à pouvoir intégrer l'utilité sociale (attentes des différentes parties prenantes des organisations publiques) de l'audit interne public dans l'objectif de cet audit. Ils doivent être aussi attentifs aux déterminants socio-politiques de la performance organisationnelle de l'administration publique. Il urge aussi de renforcer l'indépendance des auditeurs internes en leur apportant plus de moyens financiers et matériels. Mais surtout d'intégrer l'audit interne dans le processus de prise de décisions stratégiques et dans le processus de management opérationnel. Au-delà de ses résultats, l'étude n'a pas pu faire un lien entre la qualité de l'audit interne public et la mauvaise gouvernance des structures publiques. Nous nous sommes contentés de révéler les déterminants clés d'un audit interne public de qualité. Le problème sous-jacent peut être celui de l'orientation politique et administrative des structures publiques d'audit interne. Il est possible d'envisager dans ces conditions de créer, vu l'importance actuelle du comité d'audit dans la gouvernance des organisations (Compernelle, 2018 ; Gold *et al.*, 2018), un comité permanent d'audit interne public. Cet organe qui aura un rattachement au plus haut niveau hiérarchique de l'administration publique, aura pour attribution entre autres la surveillance, le contrôle et la régulation des audits (interne comme externe) des structures publiques mais aussi d'assurer l'utilité sociale des missions d'audit.

Conclusion

La théorie de la nouvelle gestion publique impose aux administrations publiques tout comme les entreprises privées de rendre compte de leur gestion. Ce compte rendu se fait par l'intermédiaire des organes publics d'audit interne. Mais malgré la multiplicité de ces organes étatiques de reddition des comptes, le constat est que les entreprises et administrations publiques béninoises ne sont pas exemptes de reproches du point de vue de la transparence et de la fiabilité des comptes. Pourtant, ces organes d'audit public sont créés pour veiller à cela et donner confiance aux usagers contribuables et clients. Ce constat prouve la défaillance de ces institutions étatiques et justifie la métamorphose d'un certain nombre parmi elles. C'est justement pour identifier les causes de cette sous performance des services d'audit interne de l'administration publique béninoise que le présent article s'est donné pour but d'analyser les facteurs qui influencent la qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise.

Dans une démarche hypothético déductive, le présent article a mis à l'étude un certain nombre de facteurs d'influence de la qualité d'audit interne public issus du cadre théorique modifié de DeAngelo (1981), de Chemangui et Manita (2008) et Chemangui (2010). Les données sont collectées par questionnaire auprès de cent treize (113) auditeurs internes de vingt-huit (28) organes publics d'audit interne béninois.

Les différents tests statistiques effectués ont montré d'une part, que les organes publics d'audit internes béninois ont une organisation interne appropriée, font une bonne évaluation du processus d'audit et que les auditeurs internes sont compétents et indépendants. Les résultats ont montré d'autre part, un lien entre ces facteurs et la qualité de l'audit interne de l'administration publique béninoise et que ces paramètres techniques et professionnels l'influencent positivement.

Par contre, l'article n'a pas, d'une part, trouvé un lien entre la qualité de l'audit interne public et la mauvaise gouvernance de l'administration et des entreprises publiques béninoises. D'autre part, la recherche n'a pu non plus, justifier les transformations successives de certaines structures publiques d'audit par la qualité de leurs

prestations. L'autre limite de la présente recherche est liée au fait que l'article n'a pas pu aborder la qualité de l'audit interne dans son approche *outcome* c'est-à-dire son influence sur la qualité du processus de prise de décision stratégique et le management opérationnel. En effet, d'autres études sur l'influence de l'audit interne sur la qualité du *decision making* et le management opérationnel peuvent révéler la pertinence de l'audit interne dans l'administration publique.

Bibliographie

ARWINGE O. (2013), *Internal control: A Study of Concept and Themes*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 190 pages.

AYADI W.-M. (2013), « Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français », *La Revue Gestion et Organisation*, Vol 5, n°2, p. 183-195.

BARNARD C.I. (1940), "Comments on the job of the executive", *Harvard Business Review*, Spring 1940, p. 295-308.

BEATTIE V., BRANDT R., FERNLEY S. (2001), "Auditor Independence and Audit Risk: A reconceptualization", *Journal of International Accounting Research*, Vol. 4, n°1, p. 39-71.

BEATTY P.R. (1989), "Auditor reputation and the pricing of initial public offerings", *The Accounting Review*, Vol. 64, n°4 (octobre, 1989), p. 693-709.

BEHN B.K., CARCELLO J.V., HERMANSON D.R., HERMANSON R.H. (1997), "The determinants of audit client's satisfaction among client of big six firms", *Accounting Horizons*, Vol.11, n°1, p. 7-24.

BRENNEIS D., SHORE C., WRIGHT S. (2005), "Getting the measure of academia : universities and the politics of accountability", *Anthropology In Action*, Vol. 12, n°1, p. 1-10.

BRUNA M.-G., PERETTI J.-M. & YANAT Z. (2016), « Les nouveaux défis de la diversité : totems à dépasser et paris à relever », *RIMHE : Revue Interdisciplinaire Management, Homme Entreprise*, (1), 68-88.

BRUNA M.-G., DUCRAY L.-F. & MONTARGOT N. (2016), « Décrypter les ambiguïtés de la société post-moderne pour penser la morphologie de l'entreprise de demain. Une illustration réticulaire », *Management & Sciences Sociales*, (23), 64-85.

BRUNA M.-G., MONTARGOT N. & PERETTI J.-M. (2017), « Point de vue : les nouveaux chantiers du management de la diversité », *Gestion 2000*, 34(5), 433-462.

BRUNA M.-G., FRIMOUSSE S. & GIRAUD L. (2017), « Comment apprécier l'impact transformationnel d'une politique de diversité en entreprise ?

Contribution liminaire à un agenda de recherche », *Management & Avenir*, (6), 39-71.

CAFFERATA R. (1993), *La società per azioni pubblica. Equilibrio economico e strategie di transizione*, Milano : Franco Angeli.

CALABRO A. (2011), *Governance structures and mechanisms in public service organizations : theories, evidence and future directions*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 148 pages.

CHANHOUN M.-J., AHYEE J.-S., CHAUVEY J.-N. (2016), « Qualité de l'audit comptable et financier et du contrôle des structures publiques au Bénin », *Revue Cedres-Etudes*, n°3 Série Gestion, p. 28-52.

CHANLAT A. (1994), Le "Managérialisme" à bout de souffle. *L'Action Nationale*, 84(2), 152-184.

CHANLAT J.-F. (2003), Le managérialisme et l'éthique du bien commun : la question et la motivation au travail dans les services publics (No. hal-00161554).

CHÉMANGUI M. (2010), « Proposition d'une métrique de la qualité de l'audit : expérimentation dans le cadre des relations d'agence internes », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 15, n° 1, p. 225-247.

CHÉMANGUI M. et MANITA R. (2008), "The quality of the internal-external audit : proposition of a scale of measure centred on the works realized by the auditors", HAL, Post Print.

COMPERNOLLE T. (2009), « La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 15, n°3, p. 91-116.

COMPERNOLLE T. (2018), "Communication of the external auditor with the audit committee : Managing impressions to deal with multiple accountability relationships", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue : 3, p. 900-924.

CUNNINGHAM G.M., HARRIS J.E. (2001), "A heuristic framework for accountability of governmental subunits", *Public Management Review*, Vol.3, n°2, p. 145-165.

DALTON T. et KELLEY T. (1997), "A comparison of dysfunctional behaviors by tax accountants and auditors under time budget pressure", *Advances in Accounting*, Vol. 15, p. 193-208.

DEANGELO L.E. (1981), "Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, p. 193-199.

DOCHOT J.M. (1999), *La gestion d'une organisation publique*, Bruxelles, Ministère de la fonction publique, 4 pages.

DUCRAY L.F. (2017), "Risk perception and diversity issues in audit : Influence of languages and craft speeches", *Management & Avenir*, 98, 139-161.

EMERY Y., GIAUQUE D. (2005), *Paradoxes de la gestion publique*, Paris : L'Harmattan.

FAMA E. et JENSEN M. (1983), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, n° 23, p. 301-326.

FUERMAN R.D. (2004), "Accountable accountants", *Critical perspectives on accounting*, Vol. 15, n°6-7, p. 911-926.

GIBBINS M., SALTERIO S.E. et WEBB A. (2008), "Evidence about auditor-client Management Negotiation concerning client's financial reporting", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, n°3, p. 535-563.

GOLD A., KLYNSMIT P., WALLAGE P., WRIGHT A.M. (2018), "The Impact of the Auditor Selection Process and Audit Committee Appointment Power on Investment Recommendations", *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 37, No. 1, p. 69-87, February.

GOLDMAN A. et BARLEV B. (1974), "The auditor-firm conflict of interests : its implications for independence", *The accounting Review*, Vol. 49, n°4, p. 707-718.

GOND J.-P., IGALENS J. & BRÈS L. (2013), « Rendre compte du social », *Revue française de gestion*, (8), 201-226.

GOND J.-P. et BREIS L. (2013), « Rendre compte du social : l'art du compromis performatif », *Revue Française de Gestion*, Vol. 8, n°237, p. 201-226.

HARTLEY J., DONALDSON C., SKELCHER C. & WALLACE M. (2008), *Managing to improve public services*, Cambridge : Cambridge University Press.

HAUSMAN J.A. (1978), "Specification tests in econometrics", *Econometrica : Journal of the econometric society*, Vol. 46, n°6, p. 1251-1271.

HOPKINS P.E. (1996), "The Effect of Financial Statement Classification of Hybrid Financial Instruments on Financial Analysts' Stock Price Judgments", *Journal of Accounting Research*, Vol. 34, Studies on Recognition, measurement, and Disclosure Issue in Accounting (1996), p. 33-50.

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

JENSEN M.C., MECKLING W.H. (1976), "Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Finance Economics*, Vol. 3, n°4 p. 305-360.

KANE J., PATAPAN H. (2006), "In search of prudence : the hidden problem of managerial reform", *Public Administration Review*, Vol.66, n°5, p. 711-724.

KAPLAN S.E. (1995), "An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 14, n° 2, p. 90-104.

KNAPP M.C. (1985), "Audit conflict : An empirical Study of Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", *The accounting Review*, Vol. 60, n°2, p. 202-211 (Avril).

LYER V.M. et RAMA D.V. (2004), "Clients' expectation on audit judgments", *Behavioural Research in Accounting*, Vol. 6, p. 63-74.

MALONE C.F. et ROBERTS R.W. (1996), "Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, n° 2, p. 49-64.

MANITA R. (2008), « La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit », *M@n@gement*, Vol. 11, n°2, p. 191-210.

MILLER P. (2001), "Governing by numbers : Why calculative practices matter", *Social research*, Vol. 68, n°2, p. 379-396.

MILLER P. et POWER M. (2013), "Accounting, organizing, and economizing : Connecting accounting research and organization theory", *Academy of Management Annals*, 7(1), 557-605.

MOCK T.J. et SAMET M. (1982), "A multi-attribute model for audit évaluation", *Actes du VI congrès sur l'audit de l'université de Kansas*.

MOCK T.J. et WRIGHT A.M. (1999), "Are audit program plans risk-adjusted ?", *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 18, n°1, p. 55-74.

NETTER J., POULSEN A. & STEGEMOLLER M. (2009), "The rise of corporate governance in corporate control research", *Journal of Corporate Finance*, Vol. 15, p. 1-9.

Osborne S.P. (2006), "The New Public Governance ?", *Public Management Review*, Vol.8, n°3, p. 377-387.

OSBORNE S.P. (2009), "Debate : Delivering public services : Are we asking the right questions ?", *Public Money and Management*, Vol.29, n°1, p. 5-7.

PALMROSE Z.V. (1989), "An analysis of auditor litigation and audit service quality", *Accounting Review*, January, p. 55-73.

PIGÉ B. (2003), « Les enjeux du marché de l'audit », *Revue Française de Gestion*, Vol. 29, n° 147, p. 87-103.

PERETTI J.-M. & IGALENS J. (2016), *Audit social : Meilleures pratiques, méthodes, outils*. Editions Eyrolles.

PETERS B.-G. (1994), « L'échec du "managérialisme" dans une société managériale : la gestion du secteur public aux États-Unis », *Revue française d'administration publique*, (70), 283.

POCHET C. (2009), *Audit : régulation*, in « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », sous la direction de Bernard COLASSE, Economica.

POLLITT C., BOUCKAERT G. (2004), *Public management Reform : A comparative analysis*, Oxford University Press, 345 pages.

POWER M. (2003), "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, p. 379-394.

POWER M. (1994), The Audit Society in Hopwood A. & Miller P. eds, *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge : Cambridge University Press, 299-316.

POWER M. (1997), *The audit society : Rituals of verification*, Oxford : Oxford Univ. Press.

POWER M. (2005), The Theory of the Audit Explosion in E. Ferlie, L.E. Lynn and J.R. and C. Pollitt (eds.) *Oxford Handbook of Public Management*, Oxford : Oxford University Press.

PRAT DIT HAURET C. (2003), « Audit et développement moral cognitive », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 6, n° 3, p. 117-136.

RECKERS P.M.J., WHEELER S.W. et WONG-ON-WING B. (1997), "A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 16, n° 1, p. 69-78.

SEKARA U. (2016), *Research methods for business : A skill bulding approach*, 7th ed., Hoboken, NJ : John Wiley and Son. 448 pages.

SHORE C. & WRIGHT S. (2015), "Audit Culture Revisited – Rankings, Ratings, and the Reassembling of Society", *Current Anthropology*, 56(3),421-444.

SOGBOSI BOCCO B. (2009), « Les dimensions socioculturelles du comportement commercial des petites entreprises en Afrique », *Market Management*, Vol. 9, n°1, p. 93-114.

STATSOFT (1995), *Statistica for Window (Volume I) : General conventions and statistics I*, 2nd Edition, United states : Statsoft Inc.

SULAIMAN N.A. (2017), "Oversight of audit quality in the UK : insights into audit committee conduct", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 Issue : 3, p. 351-367.

TAYLOR F.W. (1912), *Etudes sur l'organisation du travail dans les usines*, Paris, Dunod et Pinat.

TITMAN S. et TRUEMAN B. (1986), "Information quality and the valuation of new issues", *Journal of accounting and economics*, Vol. 8, n°2, p. 159-172.

TOGODO AZON A. (2011), *Facteurs d'impacts du design du Système de Contrôle de Gestion des Collectivités locales béninoises : une approche contingente*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Liège, Belgique.

VINTEN G. (1998), "Corporate governance : an international state of the art", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13, n°7, pp. 419-431.

WALLACE W.A. (1981), "Internal control reporting practices in the municipal sector", *The Accounting Review*, Vol.56, n°3, p. 666-689.

WATTS R.L. et ZIMMERMAN J.L. (1981), *The market for independance and independent auditors*, Unpublished manuscript, University of Rochester, Rocherster, NY.

WENDY E. and SAUDER M. (2007), "Rankings and reactivity : how public measures recreate social worlds", *American Journal of Sociology*, Vol. 113, n° 1, p. 1-40.

WOOTEN T.C. (2003), "Research about audit quality", *CPA Journal*, Vol. 73, n° 1, p. 48-64.