

Facteurs impactant l'efficacité de l'audit légal : une analyse axée sur les responsabilités des commissaires aux comptes dans le fonctionnement des entreprises publiques béninoises

Factors impacting the effectiveness of legal audit: an analysis focused on the responsibilities of auditors in the operation of Beninese public enterprises

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 Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)-

andrehoundjo1965@gmail.com / hazacharie@yahoo.fr

Date de soumission : 27/10/2020

Date d'acceptation : 22/03/2021

Pour citer cet article :

HOUNDJO A. (2021) « Facteurs impactant l'efficacité de l'audit légal : une analyse axée sur les responsabilités des commissaires aux comptes dans le fonctionnement des entreprises publiques béninoises » Revue Internationale du Chercheur « Volume 2 : Numéro 2 » pp : 803 – 823

Résumé

Cette étude révèle essentiellement des insuffisances. Les tests statistiques portés sur les facteurs d'efficacité de l'audit légal retenus, présentent des résultats empiriques peu satisfaisants, montrant ainsi que l'influence des commissaires aux comptes sur le système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises n'est pas significative. En effet, la participation active des managers aux analyses de gestion réalisées par les commissaires aux comptes d'une part, et la fourniture des informations de qualité par ces managers sur demande desdits commissaires d'autre part, ne se font pas de façon spontanée et régulière. En outre, l'impact des commissaires aux comptes sur l'application des principes, directives et cadres comptables par les managers et les opérationnels est faible. Par ailleurs, l'influence de la relation de travail étroite entre les commissaires aux comptes avec les managers, sur le système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises est très faible. Ces dysfonctionnements illustrent que les commissaires aux comptes n'assument pas de façon active et régulière leurs responsabilités.

Mots clés : Facteurs d'efficacité ; l'audit légal ; responsabilités ; commissaires aux comptes ; entreprises publiques béninoises.

Abstract

This study essentially reveals shortcomings. The statistical tests carried out on the factors of effectiveness of the legal audit selected, present unsatisfactory empirical results, thus showing that the influence of the auditors on the internal control system of Beninese public enterprises is not significant. Indeed, the active participation of managers in management analyzes carried out by the statutory auditors on the one hand, and the provision of quality information by these managers at the request of the said auditors on the other hand, do not take place spontaneously and regular. In addition, the impact of the auditors on the application of accounting principles, directives and frameworks by managers and operational staff is low. Furthermore, the influence of the close working relationship between auditors and managers on the internal control system of Beninese public enterprises is very weak. These dysfunctions illustrate that the auditors do not actively and regularly assume their responsibilities.

Keywords : Efficiency factors ; legal audit ; responsibilities ; auditors ; Beninese public enterprises.

Introduction

Ces dernières décennies marquées par la succession de crises et de scandales financiers dans le monde à travers les entreprises comme ENRON, WORLDCOM, PARMALAT et autres CREDIT LYONNAIS, affaire MEDOF, remet en cause l'efficacité de l'audit légal (Sakka & Manita, 2011) ; Rabah Gana & Lajmi, 2012 ; Ayadi, 2013). Ce contexte défavorable explique que l'image du contrôleur soit ambiguë dans l'organisation (Demaret, 2018). Pour cela, la question d'efficacité de l'audit légal demeure une préoccupation des chercheurs en management. Cette préoccupation pose notamment en contexte africain, la question de la légitimité professionnelle (Kadouamaï & Degos, 2018). La profession de commissaire aux comptes fait aujourd'hui face à un défi. Ce défi est relevé par le président de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) en ces termes : *« C'est la première fois dans l'histoire de notre profession que notre périmètre d'activité est à ce point détruit : près de trois quarts de nos mandats de sociétés commerciales vont disparaître. Pour la troisième fois de notre histoire moderne, le législateur est saisi d'un texte structurant pour notre profession, mais pour la première fois, il s'agit non pas d'augmenter notre périmètre, d'asseoir notre indépendance ou de réguler notre métier, il s'agit de réduire le champ de notre présence dans l'économie »* (Bouquot, 2019). C'est pourquoi (Bouquot, 2019) souligne qu'il y a beaucoup à construire ou à reconstruire : leurs normes, leurs rapports, leur façon de travailler, leur communication, leur présence, leurs contrôles, leurs relations avec les autres professions plus ou moins proches, leur régulation et leurs institutions. Il s'agit donc d'une révolution. Il précise que leurs chantiers sont immenses et touchent finalement aux fondamentaux du commissariat aux comptes : leur identité, leur légitimité, leurs compétences. Il est donc intéressant d'étudier ces trois facteurs fondamentaux dans le cas des entreprises publiques béninoises. Surtout que ces dernières années, celles-ci ne sont pas épargnées des scandales financiers qui sévissent le monde des affaires. Les crises financières, loin d'avoir suscité des réserves liées à la conception et à l'évaluation de l'efficacité de l'audit légal, n'ont pas permis aux institutions d'édicter de nouvelles lois visant de garantir la fiabilité des pratiques du contrôle interne. En témoigne, la loi n°94-009 du 28 juillet 1994 et celle n°88-005 du 26 avril 1988 qui ont été prévues il y a très longtemps, pour définir les responsabilités des commissaires aux comptes et des autres parties prenantes dans les entreprises publiques béninoises. Elles n'ont jamais été modifiées ni réformées jusqu'à ce jour à notre connaissance. A l'évidence les facteurs pouvant compromettre l'efficacité de l'audit légal

dans les administrations publiques du secteur public n'a pas reçu l'intérêt nécessaire et reste un sujet non exploré suffisamment au Bénin.

La lecture des articles scientifiques publiés nous a permis de relever certains facteurs explicatifs de l'efficacité de l'audit légal (HILMI, Y. (2013)). 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 l'audit légal.

L'objectif de cette étude est d'identifier les facteurs susceptibles d'affecter l'efficacité de l'audit légal dans les entreprises publiques béninoises. Cela répond donc au besoin exprimé par (Sakka & Manita, 2011 ; Gonthier-Besacier et al., 2012 ; Harbour, 2012 ; Rabah Gana & Lajmi, 2012 ; Ayadi, 2013 ; Maraghni & Nekhili, 2014 ; Sangué-Fotso, 2015 ; Moutahaddib, 2017 ; Ayachi, 2019 ; Kueda Wamba & Ngassa, 2019 ; Bari, 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 l'audit externe. 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 l'audit externe 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 l'audit légal dans les entreprises publiques béninoises eu égard aux dispositions prévues dans les lois n°94-009 du 28 juillet 1994 et celle n°88-005 du 26 avril 1988 en la matière ?

L'intérêt de cette étude est donc double :

Premièrement, il s'agit d'étudier, les effets des pratiques organisationnelles sur l'efficacité de l'audit légal d'une part, et ceux des pratiques des commissaires aux comptes sur ce dernier dans le fonctionnement de l'organisation d'autre part. Cette étude nous conduira à identifier les facteurs explicatifs de l'efficacité de cet audit.

Par ailleurs, en s'intéressant aux effets des interactions des pratiques organisationnelles et celles de l'audit légal, ce travail peut révéler des dysfonctionnements pour lesquels la présente étude doit formuler des recommandations allant dans le sens de corrections ou d'améliorations selon les cas d'insuffisances relevés. D'où le deuxième intérêt.

Ce présent article est organisé en trois parties. La première partie présente la revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche. La deuxième partie traite des aspects

méthodologiques de la recherche. L'analyse des résultats empiriques ainsi que leurs discussions font l'objet de la troisième partie.

1. Revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche

La notion de qualité ou d'efficacité appliquée au contexte de l'audit légal est d'origine empruntée à l'article fondateur de (DeAngelo, 1981) qui définit la qualité d'audit comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va :

1. Détecter une anomalie ou une irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise cliente (la compétence),
2. Et de mentionner et publier cette anomalie ou cette irrégularité ».

Cette définition renvoie à l'approche dualiste qui fait la distinction entre compétence technique de l'auditeur représentée par la capacité de détection des erreurs dans les états financiers et son indépendance codifiée à travers la qualité de révélation.

Mais, le souci d'opacité en comptabilité et en contrôle interne d'une part et d'efficacité d'audit légal d'autre part, s'inscrit aussi dans les idéologies managériales et dont leur mobilisation est explicative au sein des organisations. Au sens de (Boncori & Blanc, 2018), une telle idéologie est dépeinte et analysée en management comme un socle cohérent d'idées, qui s'intéresse aux comportements des acteurs dans les organisations en mettant en relief des concepts tels que ceux d'opportunisme et de légitimité.

Les commissaires aux comptes jouent un rôle important dans l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir l'audit légal à un niveau d'efficacité satisfaisant. Ce dernier a entre autres pour missions, d'évaluer le système de contrôle interne. A ce titre, il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration en informations sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformités (Mandzila, 2004). La présence du système de contrôle interne exerce une influence sur le processus d'audit légal (Renard, 2002). Cela est dû au rôle qu'il joue dans l'aspect de transmission des informations. En effet, dans le processus de transmission des informations, le système de contrôle interne a pour rôle de s'assurer que les décisions sont correctement prises et mises en application (Mikol, 1991 ; Cappelletti, 2004). Le contrôle interne consiste en tout ce qui va permettre aux dirigeants de conduire efficacement leur entreprise (Bénédict et al., 1990). Dans le même sens, l'existence du processus de contrôle interne exerce une influence notable sur les décisions, contribuant à la réalisation des objectifs d'audit préétablis (Beniger, 1986) . De ces précisions découle l'hypothèse suivante.

H1 : Le système de contrôle interne et l'audit légal s'influenceraient pas de façon régulière dans le processus de production d'information sur les états financiers.

Cette hypothèse se décline en deux sous-hypothèses suivantes.

H1.1 : L'utilisation des informations reçues des commissaires aux comptes par les managers influencerait positivement et significativement l'efficacité de l'audit légal

H1.2 : La transmission des informations possédées par les managers aux commissaires aux comptes influencerait significativement l'efficacité de l'audit légal

Par ailleurs, la surveillance des décisions fait partie des mécanismes pouvant aider les managers à conduire efficacement leur entreprise (Pigé, 2010, p. 319). Selon (Pigé, 2001, p. 216), le système de contrôle interne est établi par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de celle-ci et l'intégrité des actifs, et fiabiliser les flux d'informations. La non surveillance dans l'application des décisions par la direction peut être un moyen, pour les responsables opérationnels, de rendre plus opaque les pratiques dans leurs unités, ce qui peut amplifier le risque de coordination. Ce risque qualifié d'opportunisme procède d'une volonté délibérée d'aller à l'encontre de la volonté de la direction générale pour faire prévaloir ses intérêts (Besson, 2000). Les travaux (Crozier & Friedberg, 1977) ont largement explicité cette notion d'opportunisme en montrant que, lorsque les individus ont des objectifs contradictoires, ils peuvent être amenés à se ménager des marges de liberté par l'incertitude de leur comportement. Cette incertitude, source de pouvoir, est particulièrement forte lorsque les individus ont la capacité de biaiser la circulation de l'information. On peut alors considérer que l'absence d'une surveillance dans l'application des décisions par la direction, peut permettre aux responsables d'accroître l'incertitude de leur comportement et, de ce fait, leur marge de pouvoir. Nous pouvons dire que la surveillance dans l'application des décisions contribue à réduire les risques d'opportunisme dans une entreprise. C'est ainsi que le contrôle interne est avant tout un système d'organisation, qui aide les managers dans leur application. Il doit être adapté à la structure organisationnelle d'une entreprise et à son activité (Renard, 2002). D'après les travaux antérieurs (Mikol, 1991 ; Pigé, 2010, p. 319 ; Renard, 2002 ; Cappelletti, 2004), la présence du contrôle interne dans une entreprise joue un rôle décisif dans la transmission des informations. Comme l'évoque (Beniger, 1986), exercer un contrôle signifie implicitement influencer quelqu'un ou quelque chose, tels que le personnel de l'organisation, une unité ou l'ensemble de l'entreprise, en vue de progresser vers la réalisation d'objectifs. Les commissaires aux comptes exercent alors un impact sur les managers et les opérationnels dans

la mesure où ils s'assurent que les instructions de la direction générale ont été bien respectées. Selon le rapport annuel 2010 de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), le contrôle interne assure la surveillance et l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale. Ces instructions et orientations permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action. Elles doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités devraient être menées. Les instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis et des risques encourus. De ce qui précède découle l'hypothèse suivante.

H2 : L'application des principes et cadres comptables définis par la direction générale via le contrôle interne des commissaires aux comptes aurait un effet significatif sur l'efficacité de l'audit légal

Des études se sont focalisées sur l'impact de certains mécanismes de gouvernance décrivant le fonctionnement du conseil d'administration (Gana & Lajmi, 2011). Le conseil d'administration constitue un élément important du système de gouvernement de l'entreprise. Vu son importance, il a pris l'attention de plusieurs chercheurs et il a fait l'objet de multiples débats depuis de nombreuses années. Concernant le lien existant entre le conseil d'administration et la qualité d'audit légal, des chercheurs affirment que l'intensité du contrôle managérial exercé par le conseil d'administration peut affecter les décisions relatives à la qualité du processus d'audit (Watts & Zimmerman, 1990 ; Anderson et al., 1993). Au nombre de ces facteurs figure notamment la diligence. La diligence est une caractéristique fondamentale pour garantir l'efficacité du conseil d'administration. Elle inclut des facteurs tels que le nombre de réunions du conseil et les activités de ses membres durant les assemblées (les études préparatoires effectuées avant les réunions, l'attention et le degré de participation durant les rencontres en termes de discussions, etc.). Mais, le facteur le plus observable est celui relatif au nombre de réunions. Des chercheurs (Carcello et al., 2002) trouvent une association positive et significative entre la diligence du conseil d'administration et la qualité d'audit légal. Ils confirment ainsi l'hypothèse de la complémentarité. Les résultats de la régression logistique issus d'une étude (Ayadi, 2013) portant sur l'impact des mécanismes de gouvernance, montrent que seulement la diligence du conseil d'administration affecte positivement la demande d'une meilleure qualité d'audit légal. Ainsi, un conseil d'administration qui démontre une grande diligence en accomplissant ses responsabilités va chercher un niveau élevé de surveillance du processus du « reporting » financier. Un conseil

d'administration très actif et diligent sera plus enclin à investir dans un audit légal de qualité, par essence plus coûteux pour avoir le maximum de certitude quant à la surveillance et le contrôle de société. Toutefois, ces résultats sont beaucoup plus intéressants et montrent l'existence de certaines structures de gouvernance dont entre autres, le pourcentage des administrateurs indépendants, le niveau d'endettement, la propriété institutionnelle comme déterminants potentiels de la qualité d'audit externe (Rabah Gana & Lajmi, 2012 ; Ayadi, 2013). D'où l'hypothèse suivante.

H3 : La diligence du conseil d'administration via la tenue régulière des réunions statutaires aurait un effet significatif sur l'efficacité de l'audit légal

Une étude réalisée par des chercheurs auprès de cent trente-un (131) préparateurs de l'information financière sur cinquante-cinq (55) critères répartis en trois (03) familles : la mission, l'équipe/le cabinet et la réglementation, révèlent que ces préparateurs prennent en considération l'ensemble des critères présentés en accordant une place significative à ceux liés à la mission et la réglementation (Gonthier-Besacier et al., 2012). Cette étude identifie également deux groupes de préparateurs aux perceptions différentes : ceux qui exercent dans des grandes sociétés basent leur perception sur un nombre limité d'indicateurs notamment la taille du cabinet (l'appartenance de l'auditeur au groupe des plus grands cabinets d'audit internationaux, communément appelé Big (DeAngelo, 1981 ; DeFond, 1992 ; Gonthier-Besacier et al., 2012) et le management de l'équipe d'audit (Gonthier-Besacier et al., 2012) alors que ceux qui exercent dans de petites structures développent un schéma cognitif étendu intégrant toutes les dimensions de l'audit. Les résultats issus d'une étude portant sur vingt-un (21) entretiens de commissaires aux comptes et personnes impliquées dans le processus d'audit et des textes réglementaires montrent d'une part, que la qualité de l'audit légal est un facteur de réduction de scandales financiers si les commissaires aux comptes arrivent à se défaire du poids des contradictions qui entoure l'accomplissement de leur mission. D'autre part, l'existence des jeux de force entre les institutions et les commissaires aux comptes conduirait à la dégradation de la qualité de l'audit et constituerait alors une source de contrainte et non d'opportunité pour ces derniers (Sangué-Fotso, 2015). Pour (Moutahaddib, 2017), la meilleure réglementation de la relation financière entre le commissaire aux comptes et ses clients pourrait améliorer son indépendance. (Gonthier-Besacier et al., 2012) a montré qu'il faut renforcer cette réglementation.

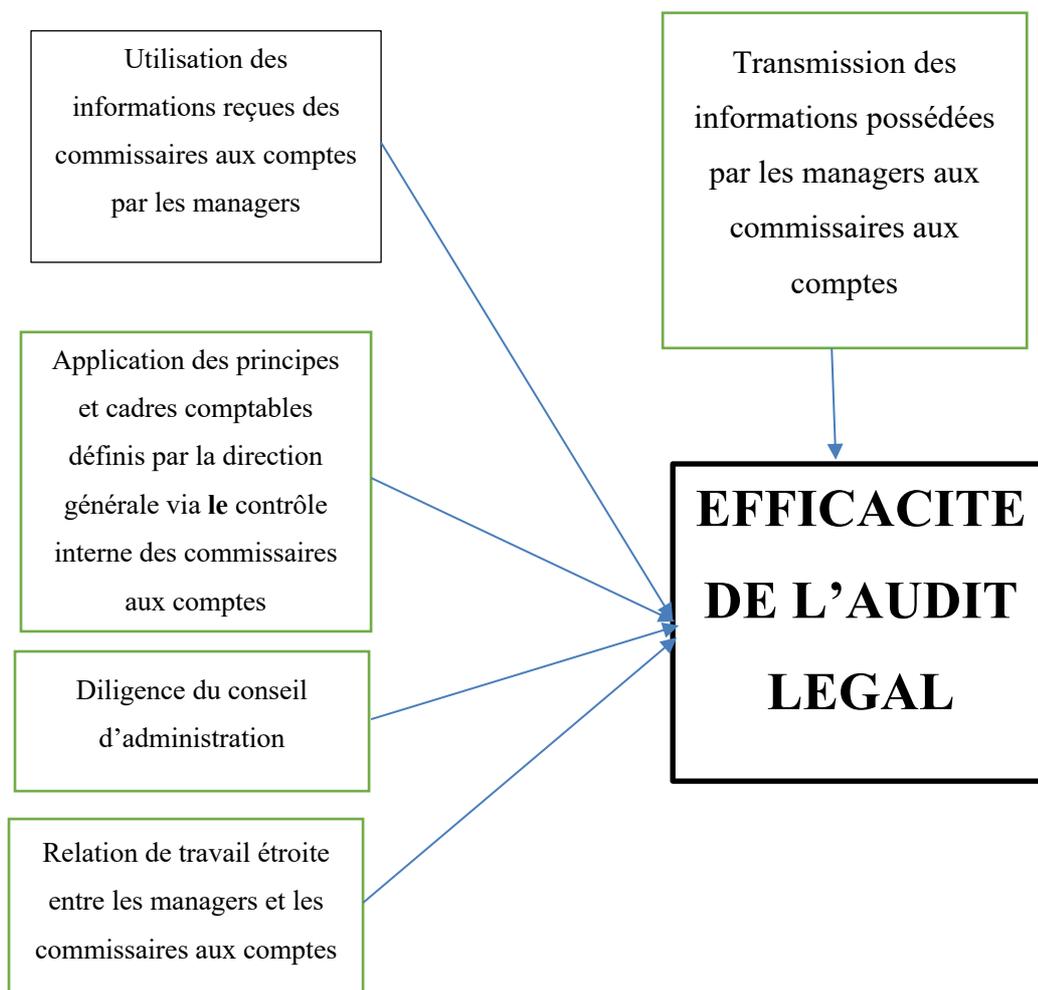
Malgré les dispositions prises en rapport avec la réglementation ou l'éthique, les changements opérés chez l'audité, la compétence des commissaires aux comptes et son niveau de

préparation à l'audit (Sutton, 1993) sont aussi des facteurs qui peuvent influencer l'efficacité de l'audit légal. En effet, L'audité fournit les documents et données objet de l'audit, ainsi que tous les éléments nécessaires à une meilleure compréhension de l'activité et de ses systèmes (comptable et contrôle interne...). Il peut échanger avec ce dernier des informations confidentielles et tacites, ce qui permettrait à l'auditeur de mieux apprécier les risques encourus par l'entreprise (Erickson et al., 2000 ; Richard & Reix, 2002). De plus, il a la possibilité de discuter avec l'auditeur des conclusions de l'audit et risque par conséquent d'influencer ces dernières. Le rôle de l'audité dans sa mission est de ce fait déterminant et son comportement, s'il est négatif peut dégrader l'environnement de l'audit et rendre la tâche de l'auditeur plus pénible. L'audité peut aussi utiliser de petites manœuvres visant à gêner de façon plus ou moins subtile le commissaire aux comptes. Ces manœuvres sont de nature à empêcher l'auditeur de manifester pleinement sa compétence intrinsèque et compromettre par conséquent la qualité de l'audit (Colasse, 2003). Dans ce cas, le commissaire aux comptes se retrouve dans une position d'infériorité par rapport à l'audité. Il est conscient de ce problème et s'efforce de pallier son infériorité sur le terrain en se dotant régulièrement de nouveaux outils d'investigation. Il le fait en développant des relations extra-professionnelles avec l'audité mais avec le risque de limiter son indépendance. Aussi peut-il être tenté de pallier cette infériorité en développant des relations de parité, qui peuvent être non seulement professionnelles mais aussi personnelles. Les relations personnelles avec les dirigeants de l'entreprise auditée, sont considérées comme nécessaires au partage de l'information et bon accomplissement de la mission. Ces relations débouchent pour la plupart des cas sur des consensus qui conduisent à des dérives déontologiques et éthiques, et pire à des comportements mafieux. Ces résultats nous conduisent à vérifier l'hypothèse suivante.

H4 : La relation de travail étroite entre les commissaires aux comptes et les managers, aurait un effet positif et significatif sur l'efficacité de l'audit légal

En somme, le modèle conceptuel proposé à partir des variables retenues de cette étude peut être schématisé comme ci-après.

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



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 l'audit légal 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, réparties 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. 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 l'audit légal 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 : « Système de contrôle interne » sur « L'efficacité l'audit légal »

Le tableau ci-après présente les coefficients statistiques qui sont entre autres, le coefficient Bêta, celui du test t du Student et la significativité.

Tableau N° 1: Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable dépendante : Production mutuelle d'information dans les états financiers (système de contrôle interne et de l'audit légal)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,108	,058		1,870	0,064
Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour prendre vos principales décisions	-0,028	0,070	-0,028	-0,401	0,690
Vous vous servez des informations issues du contrôle de gestion pour argumenter vos principales décisions face aux partenaires que vous devez convaincre « supérieur hiérarchique, collaborateurs, etc.)	0,697	0,094	0,692	7,454	0,000
Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour faire régulièrement le point sur la situation de votre centre de responsabilité	-0,248	0,089	-0,246	-2,773	0,007
1 Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour détecter des problèmes à gérer	0,657	0,050	0,655	13,189	0,000
Même dans des situations sensibles, vous fournissez les informations de qualité que vous détenez lorsque la fonction « contrôle de gestion » vous en fait la demande	-0,404	0,068	-0,391	-5,978	0,000
Même dans une situation délicate, vous comprenez généralement les contraintes rendues explicites par la fonction « contrôle de gestion »	0,153	0,062	0,152	2,455	0,016
Lorsque le besoin se fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction « contrôle de gestion » réalise	0,165	0,045	0,166	3,653	0,000

a. Variable dépendante : Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs

Source : *Données de l'enquête*

Il apparaît dans le tableau N°1 ci-dessus, que les coefficients standardisés Bêta, le test de Student et sa significativité, liés aux indicateurs de mesure (items) qui peuvent être regroupés en deux groupes de variables explicatives, à savoir l'utilisation des informations reçues des commissaires aux comptes par les managers et la transmission des informations possédées par les managers aux commissaires aux comptes.

3.1.1 La variable explicative : l'utilisation des informations reçues des commissaires aux comptes par les managers (H1.1)

Il apparaît dans le tableau N°1 supra que l'utilisation des informations reçues des commissaires aux comptes par les managers est manifeste à travers deux indicateurs de mesure (items) sur les trois. Le premier, à savoir « Les informations reçues sont utilisées pour améliorer les principales décisions par les managers » ainsi que le deuxième : « Les

informations reçues sont utilisées pour détecter les problèmes » dont les coefficients standardisés Bêta sont respectivement 0,692 et 0,655 ; avec $p < 1 \%$, ont des effets positifs et significatifs sur cette variable explicative en particulier et en général sur l'efficacité de l'audit légal car $B\hat{e}ta > |0,50|$. Cependant, le troisième indicateur de mesure (item) : « Les informations reçues sont utilisées pour faire le point sur la situation de votre responsabilité » dont le coefficient standardisé Bêta = - 0,246 ; avec $p < 1 \%$, montre un effet faible et négatif, car $B\hat{e}ta < |0,29|$. En conclusion, l'hypothèse H1.1 est partiellement validée.

3.1.2 La variable explicative : la transmission des informations possédées par les managers aux commissaires aux comptes (H1.2)

Il découle du tableau N°1 ci-dessus que la transmission des informations possédées par les managers aux commissaires aux comptes n'est pas très remarquable à travers deux indicateurs de mesure (items) à savoir, « La participation active des managers aux analyses de gestion que réalisent les commissaires aux comptes » et « La fourniture des Informations de qualité sur demande des commissaires aux comptes » dont les coefficients standardisés Bêta sont respectivement 0,166 et 0,391 ; avec $p < 1 \%$. Globalement les deux indicateurs de mesure n'ont aucun effet significatif sur cette variable explicative en particulier et en général sur l'efficacité de l'audit légal car $B\hat{e}ta < |0,50|$. On peut donc conclure que l'hypothèse H1.2 est rejetée.

3.2. Test de l'effet de : Application des principes et cadres comptables définis par la direction générale via le contrôle interne des commissaires aux comptes (H2)

Les résultats statistiques liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative « L'application des principes et cadres comptables » sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau N° 2 : Coefficients^a non-standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité, liés à la variable explicative : l'application des principes et cadres comptables

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

Il apparaît dans le tableau N°2 supra que la surveillance/contrôle interne des commissaires aux comptes n'a pas un effet significatif sur l'application des principes et cadres comptables définis par la direction générale. En effet, il ressort de ce tableau qu'aucun des coefficients standardisés Bêta des indicateurs de mesure (items) de la variable explicative à savoir « Les activités de contrôle font l'objet d'une évaluation » n'est supérieur à 0,50 ($Bêta < |0,50|$). L'hypothèse H2 selon laquelle « L'application des principes et cadres comptables définis par la direction générale via le contrôle interne des commissaires aux comptes aurait un effet significatif sur l'efficacité de l'audit légal » n'est pas vérifiée. Toutefois, le coefficient standardisé Bêta de l'indicateur de mesure (item) à savoir « L'évaluation des activités de contrôle fait l'objet d'une revue indépendante » est très faible ($Bêta < |0,29|$). Cela montre que les commissaires aux comptes n'assument pas efficacement leurs responsabilités.

3.3 Test de l'effet de : La diligence du conseil d'administration via la tenue régulière des réunions statutaires sur l'efficacité de l'audit légal (H3)

Les résultats statistiques liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative « Diligence du conseil d'administration » sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau N° 3 : Coefficients^a non-standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité, liés à la variable dépendante : Diligence du conseil d'administration

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,975	,867		3,431	,001
L'entité établit avant la fin de chaque exercice les comptes d'exploitation prévisionnels et le budget d'investissement	-0,466	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 dépendante : Le Conseil d'administration tient au moins deux sessions par an

Source : Données de l'enquête

Les résultats statistiques qui découlent du tableau N°3 ci-dessus montrent que l'effet produit par les commissaires aux comptes sur le conseil d'administration via la tenue régulière des réunions statutaires n'est pas significatif. En effet, il ressort de ce tableau qu'aucun des coefficients standardisés Bêta des indicateurs de mesure (items) de la variable explicative à savoir « Le conseil d'administration tient au moins deux sessions par an » n'est supérieur à 0,50 ($Bêta < |0,50|$). Toutefois, l'effet de cette variable explicative sur la variable à expliquer est moyen et significatif car le coefficient standardisé Bêta associé à l'indicateur de mesure (item) à savoir « 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 » de la variable explicative est compris entre la valeur absolue de 0,30 et 0,40 ($|0,30| < Bêta < |0,49|$). Alors que cet effet est très faible car les coefficients standardisés Bêta des deux autres indicateurs de mesure (items) de la variable explicative sont inférieurs à la valeur absolue de 0,29 ($Bêta < |0,50|$).

Ces résultats statistiques montrent que l'influence exercé par les commissaires aux comptes sur les administrateurs n'est pas significative.

3.4 Test de l'effet de : « Relation de travail étroite entre les managers et les commissaires aux comptes » sur « Efficacité de l'audit légal »

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

Tableau N°4 : Coefficients^a non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité, liés à la variable explicative : La structure bénéficie 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 conseil d'administration 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
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
Les rapports du ou des commissaires aux comptes sont simultanément adressés aux dirigeants, au Président du Conseil d'Administration, au Ministre de tutelle et du Ministre chargé des entreprises publiques et semi-publiques	0,119	0,197	0,133	0,605	0,546
Les Commissaires aux Comptes procèdent deux fois par an à la vérification approfondie des comptes de trésorerie et au moins une fois par an à la vérification de tous les comptes de l'entité	0,062	0,227	0,068	0,272	0,786
Les Commissaires aux Comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une 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	0,919	0,271	1,007	3,390	0,001
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°4 que les coefficients standardisés Bêta ont un effet négatif, qui est 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 l'audit légal 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 l'audit légal, il apparaît dans le tableau N°4 que les coefficients standardisés liés à la plupart des variables explicatives (items) sont très faibles ($Bêta < |0,29|$), ce qui montre aussi que la relation de travail entre les commissaires aux comptes et l'entreprise a un effet très faible sur l'efficacité de l'audit légal. Toutefois, la relation entre l'entreprise et les commissaires aux comptes a un effet positif et significatif sur l'efficacité de l'audit légal. En effet, le coefficient standardisé Bêta associé à l'indicateur de mesure (item) à savoir « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des résultats de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice » est supérieur à la valeur absolue de 0,50 ($Bêta = 1,007$; Test de Student (T) = 3,390 avec une significativité = 0,001 > 1%). Cela montre que la relation entre les managers et les commissaires aux comptes permet à ces derniers de certifier les états financiers et de faire des recommandations. Par contre, la relation entre les autres parties prenantes et les commissaires aux comptes n'a aucun effet significatif sur l'audit légal car les coefficients standardisés Bêta associés aux indicateurs de mesure (items) de la variable explicative « La structure bénéficie des services d'un ou de deux commissaires aux comptes » sont inférieurs à la valeur absolue de 0,29 ($Bêta < |0,29|$).

Conclusion, implications, limites et perspectives de recherche future

L'objectif de cette étude est d'étudier les facteurs affectant l'efficacité l'audit légal dans les entreprises publiques béninoises afin d'identifier ceux qui constituent ces forces et ces faiblesses. Les résultats statistiques révèlent essentiellement des insuffisances. Ces insuffisances s'expliquent par les dysfonctionnements liés au système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises ainsi qu'à l'audit légal. En effet, l'impact des commissaires aux comptes sur les parties prenantes du système de contrôle interne n'est pas significatif, notamment dans l'application des principes, directives et cadres comptables définis par la direction générale. En outre, l'influence de la relation de travail étroite entre les commissaires



aux comptes avec les parties prenantes sur les activités d'exploitation est faible. Cela montre que les compétences des managers, des administrateurs, des commissaires aux comptes et des autres parties prenantes du système de contrôle interne méritent une attention particulière de la part des managers, des administrateurs et des commissaires aux comptes eux-mêmes, mais aussi des autorités publiques car ces facteurs n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité de l'audit légal.

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 légal 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 l'audit légal, 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 l'audit légal. Ces variables pourraient notamment être inspirées des variables étudiées dans le cadre de l'approche de la qualité des dirigeants d'entreprises, des administrateurs, des commissaires aux comptes (compétence, intégrité, motivation).

Les prochaines recherches devraient s'étendre sur d'autres facteurs d'efficacité de l'audit légal comme la qualité des dirigeants d'entreprises, des administrateurs, des commissaires aux comptes (comportement éthique, intégrité, motivation, compétence).

BIBLIOGRAPHIE

- Anderson, D., Francis, J. R., & Stokes, D. J. (1993). Auditing, directorships and the demand for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, 12(4), 353-375.
- Ayachi, M. F. (2019). « Factors impacting the quality of the Audit Office An analysis from the context of legal auditing in companies in Algeria ». *Algérie d'Economie de gestion*, 12(2), 52-68.
- Ayadi, W. M. (2013). Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : Le cas français. *La Revue Gestion et Organisation*, 5(2), 183-195.
- Bari, S. (2020). Revue des études sur la qualité de l'audit. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 1(2), 148-160.
- Bénédict, G., Keravel, R., & Potdevin, J. (1990). *L'évaluation du contrôle interne dans la mission d'audit*. Editions Comptables Malesherbes.
- Beniger, J. R. (1986). *The Control Revolution : Technological and Economic Origins of the Information Society*. Harvard University Press.
- Besson, P. (2000). Risques organisationnels et dynamique du contrôle. *Encyclopédie de comptabilité*, 1065-1078.
- Boncori, A.-L., & Blanc, S. (2018). Les répertoires idéologiques en management. *Revue française de gestion*, N° 273(4), 29-47.
- Bouquot, J. (2019). La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et la recherche en audit. *ACCRA*, N°5(2), 61-64.
- Cappelletti, L. (2004). *La normalisation du contrôle interne : Esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière*.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley, R. A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
- Colasse, B. (2003). *Auditer, une mission impossible ?* 3, 38-39.
- Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*, Paris, édition Seuil. *ÉLISE ROUMÉAS*.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing*, 11(1), 1-16.
- Demaret, J. (2018). Les trajectoires de construction de légitimité ou de délégitimation des contrôleurs de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 24(2), 37-72.

- Erickson, M., Mayhew, B. W., & Felix, W. L. (2000). Why Do Audits Fail ? Evidence from Lincoln Savings and Loan. *Journal of Accounting Research*, 38(1), 165-194.
- Gana, M., & Lajmi, A. (2011). Directors' board characteristics and audit quality : Evidence from Belgium. *Journal of Modern Accounting and auditing*, 7(7), 668.
- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 18(2), 33. <https://doi.org/10.3917/cca.182.0033>
- Harbour, S. (2012). Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, sous la direction de Benoît Pigé, Bruxelles, De Boeck, 2011, 290 p. *Télescope: Revue d'analyse comparée en administration publique*, 18(3), 181-184.
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc : Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing*, 0(8). doi:<https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v0i8.3502>
- Kadoumaï, S., & Degos, J.-G. (2018). Légitimité d'externalisation de la comptabilité : Faire produire le « bon » ou le « vrai » chiffre ? *Revue du Financier*, 39-40(228-229), 34-49.
- Kueda Wamba, B., & Ngassa, M. (2019). La relation auditeur-audité et l'indépendance des commissaires aux comptes dans le contexte du Cameroun. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 2, 458-487.
- Mandzila, E. E. W. (2004). *La contribution du controle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise*. [PhD Thesis].
- Maraghni, I., & Nekhili, M. (2014). La diligence du comité d'audit dans les entreprises françaises : Question d'indépendance ou de compétence ? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 20(2), 95. <https://doi.org/10.3917/cca.202.0095>
- Mikol, A. (1991). Principes généraux du contrôle interne. *Revue française de comptabilité*, 219(1), 71-81.
- Moutahaddib, A. (2017). *Les déterminants de la qualité des missions d'audit au Maroc*. 14.
- Pigé, B. (2001). *Audit et contrôle interne.. 2ème édition - (Management et Société)*.
- Pigé, B. (2010). *Audit et contrôle interne (3e édition)*. EMS Editions.
- Rabah Gana, M., & Lajmi, A. (2012). Structure de propriété et qualité de l'audit externe : Cas des entreprises belges cotées. *Gestion 2000*, 29(3), 83-96.
- 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.



Renard, J. (2002). *Theorie et pratique de l'audit interne*. Éd. d'Organisation.

Richard, C., & Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit :
Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes.
Comptabilité - Contrôle - Audit, 8(1), 151-174.

Sakka, A., & Manita, R. (2011). Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit :
Une étude exploratoire sur le marché Français. *Comptabilités, économie et société*,
1-22.

Sangué-Fotso, R. (2015). Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte
camerounais. *Revue de Management et de Stratégie*, 1-17.

Sutton, S. G. (1993). Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit
process. *Decision Sciences*, 24(1), 88-105.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory : A Ten Year
Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.