

**Facteurs impactant l'efficacité du comité d'audit interne : une analyse axée sur sa relation avec la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises**

**Factors impacting the effectiveness of the internal audit committee :  
An analysis focusing on its relationship with the internal audit function in Beninese public companies**

**HOUNDJO André**

Chercheur en Sciences de Gestion

Ecole Nationale d'Economie Appliquée et de Management (ENEAM)

Université d'Abomey-Calavi/ Bénin

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

(FOCS)/ Université Cheikh Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)-

E-mail : [andrehoundjo1965@gmail.com](mailto:andrehoundjo1965@gmail.com) ou [hazacharie@yahoo.fr](mailto:hazacharie@yahoo.fr)

**Date de soumission :** 30/04/2021

**Date d'acceptation :** 10/06/2021

**Pour citer cet article :**

Houndjo A. (2021) « Facteurs impactant l'efficacité du comité d'audit interne : une analyse axée sur sa relation avec la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 2 » pp : 1- 21.

## Résumé

L'objectif de notre recherche est d'étudier les facteurs pouvant impacter l'efficacité du comité d'audit à travers un échantillon de 105 entreprises publiques béninoises. Les résultats de régression montrent que le comité d'audit n'a aucun effet significatif sur le suivi de l'audit interne. Toutefois, l'implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit ou contrôle a notamment un effet significatif respectivement sur la mise en œuvre des recommandations liés aux objectifs-non financiers et le délai d'obtention des informations. La tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne a un effet moyen sur les activités d'exploitation de l'organisation, en particulier l'établissement des différents éléments de l'Actif et du Passif du bilan et de l'arrêt des comptes de résultat et de bilan.

**Mots clés :** Facteurs d'efficacité ; comité d'audit ; fonction d'audit interne ; relation entre comité d'audit et fonction d'audit interne ; entreprises publiques béninoises.

## Abstract

The objective of our research is to study the factors that can impact the effectiveness of the audit committee through a sample of 105 Beninese public enterprises. The regression results show that the audit committee has no significant effect on internal audit follow-up. However, the involvement of the audit committee in the review of the results of audit or control work has a significant effect, respectively, on the implementation of recommendations related to non-financial objectives and the time taken to obtain information. The holding of meetings between members of the audit committee and the chief audit executive has an average effect on the operating activities of the organization, in particular the establishment of the various elements of the Assets and Liabilities of the balance sheet and the closing of the income statement and balance sheet.

**Keywords:** Efficiency factors; audit committee; internal audit function; relationship between audit committee and internal audit function; Beninese public enterprises.

## Introduction

Durant ces dernières années marquées par les scandales financiers dans de nombreux pays, le comité d'audit interne est considéré comme l'un des piliers d'une bonne gouvernance des entreprises (Bédard & Gendron, 2010 ; Al-Akra et al., 2016). Son objectif ultime est de contribuer à la création de la valeur ajoutée à l'organisation, en évaluant et en améliorant l'efficacité des processus de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernance (Mihret & Grant, 2017). Des études ont montré que l'audit interne est la source d'alimentation en informations pertinentes sur le fonctionnement du processus de contrôle interne et de management des risques (Gendron & Bedard, 2006 ; Sarens et al., 2009). Le comité d'audit a pour rôle de superviser l'efficacité des procédures du contrôle interne et de gestion des risques. Le meilleur fonctionnement du comité d'audit est assuré entre autres, par la qualité des attributs statutaires des membres de ce dernier. Nous en distinguons trois à savoir, l'expertise, l'indépendance et la diligence. Une étude (Maraghni & Nekhili, 2018), réalisée sur des entreprises cotées durant la période 2004-2008, montre que les attributs statutaires agissent positivement sur l'étendue du *reporting* relatif à certains piliers du contrôle interne, en l'occurrence « Environnement de contrôle », « Evaluation des risques » et « Activités de contrôle ». Un système qui ne constate aucun dysfonctionnement est un signal qui doit alerter le comité d'audit. Ce dernier doit d'abord, s'assurer que l'entreprise a bien adopté un référentiel et qu'elle l'applique réellement.

Ensuite, le comité d'audit doit comprendre comment les faiblesses constatées ont été corrigées. Il doit ainsi prendre connaissance des rapports du département d'audit interne sur le contrôle interne, examiner la façon dont ces dysfonctionnements ont été traités et vérifier si les actions nécessaires ont été prises dans les délais normaux pour les corriger. Sur le plan international, le comité d'audit est fortement reconnu comme un élément primordial dans le système de gouvernement des organisations. L'adoption et l'usage des comités d'audit ont fait l'objet de nombreuses recommandations dans les rapports professionnels (Treadway Commission, 1987 ; Cadbury Committee, 1992).

Des chercheurs se sont intéressés au lien entre le comité d'audit et l'audit interne (Oussii & Taktak Boulila, 2017 ; Chaker & Youssef, 2018 ; Hella & Brahim, 2018). Aux Etats-Unis, (Abbott et al., 2010) ont étudié la relation entre la nature des activités de l'audit interne et le suivi du comité d'audit de la fonction d'audit interne. De plus (Barua et al., 2010) ont examiné l'association entre les caractéristiques du comité d'audit et l'étendu des investissements dans l'audit interne. En Australie et en Nouvelle-Zélande, (Goodwin, 2003) a étudié l'effet de

l'indépendance et de l'expérience des membres du comité d'audit en comptabilité sur l'interaction entre le comité d'audit et l'audit interne. En Tunisie, (Adel & Maissa, 2013) ont examiné l'effet des caractéristiques du comité d'audit sur l'interaction entre le comité d'audit et l'audit interne. Ainsi que (Khelil et al., 2016) ont étudié l'effet de l'interaction entre le comité d'audit et l'audit interne sur le courage moral du responsable de l'audit interne. Dans le même contexte, (Hella & Brahim, 2018) ont étudié si l'interaction entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne a un impact sur l'efficacité de l'audit interne. C'est dans ce prolongement que s'inscrit ce travail de recherche.

Dans cet article, nous allons étudier l'effet de l'indépendance, de la compétence et de l'implication des membres du comité d'audit dans la fonction d'audit interne dans le contexte béninois. Cela nous amène à poser les interrogations : Les membres du comité d'audit jouent-ils bien leur rôle ? La fonction d'audit interne constitue-t-elle réellement la source d'approvisionnement en informations pertinentes pour les membres du comité d'audit afin de permettre à ces derniers de jouer régulièrement leur rôle ? Ces informations sont-elles transmises par la fonction d'audit interne au comité d'audit ? Sont-elles utilisées par les membres du comité d'audit ? La mise en œuvre des recommandations issues des contrôles ou audits sont-elles suivies par le comité d'audit ? Les dispositifs mis en place par le comité d'audit pour s'assurer de la qualité du dispositif de contrôle interne visant à garantir la maîtrise des risques liés à la mise en œuvre des politiques publiques fonctionnent-ils régulièrement ? Quels effets ces dispositifs ont-ils sur le contrôle interne ? Ceci nous conduit à formuler la problématique suivante :

### **Quels sont les facteurs susceptibles d'influencer l'efficacité du comité d'audit dans les entreprises publiques béninoises ?**

L'objectif de ce papier est de tenter d'apporter des éléments de réponse à la problématique ci-dessus. Ce travail de recherche vise à étudier les éléments pouvant affecter l'efficacité du comité d'audit dans les entreprises publiques béninoises. Plus précisément, nous cherchons à identifier les forces et les faiblesses des attributs statutaires des membres du comité d'audit. Cette problématique peut être inscrite dans la théorie des parties prenantes. Selon celle-ci, les parties prenantes sont les groupes d'intérêts, parties, acteurs, prétendants et institutions (tant internes qu'externes) qui exercent une influence sur l'entreprise.

En d'autres termes, des parties qui affectent ou qui sont affectées par les actions, comportements et politiques de l'entreprise.

Il s'agit d'un individu ou groupe d'individus qui peuvent affecter ou être affectés par la réalisation des objectifs des organisations (Freeman, 1984).

Il ressort de cette théorie qu'il existe plusieurs facteurs susceptibles d'expliquer les forces et les faiblesses relatives aux attributs statutaires des membres du comité d'audit. Il est donc intéressant d'étudier ces éléments dans le cadre des entreprises publiques béninoises afin d'identifier ceux dont il faut renforcer l'application d'une part, et ceux qu'il faut prendre en compte d'autre part, par l'entreprise. L'intérêt de cette étude est donc double :

Premièrement, il s'agit d'étudier, les effets des attributs statutaires des membres du comité d'audit sur la fonction d'audit interne d'une part, et ceux de la fonction d'audit interne sur le fonctionnement du comité d'audit d'autre part. Cette étude nous conduira à identifier les forces et les faiblesses du comité d'audit.

Par ailleurs, en s'intéressant aux effets des interactions entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne, 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 présentés. D'où le deuxième intérêt. Cet article comporte quatre parties. La première partie présente la réglementation du comité d'audit et la fonction d'audit interne au Bénin. La deuxième partie traite de la revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche. La troisième partie correspond aux aspects méthodologiques. L'analyse des résultats empiriques ainsi que leurs discussions font l'objet de la quatrième partie.

## **1. Réglementation du comité d'audit et la fonction d'audit interne au Bénin**

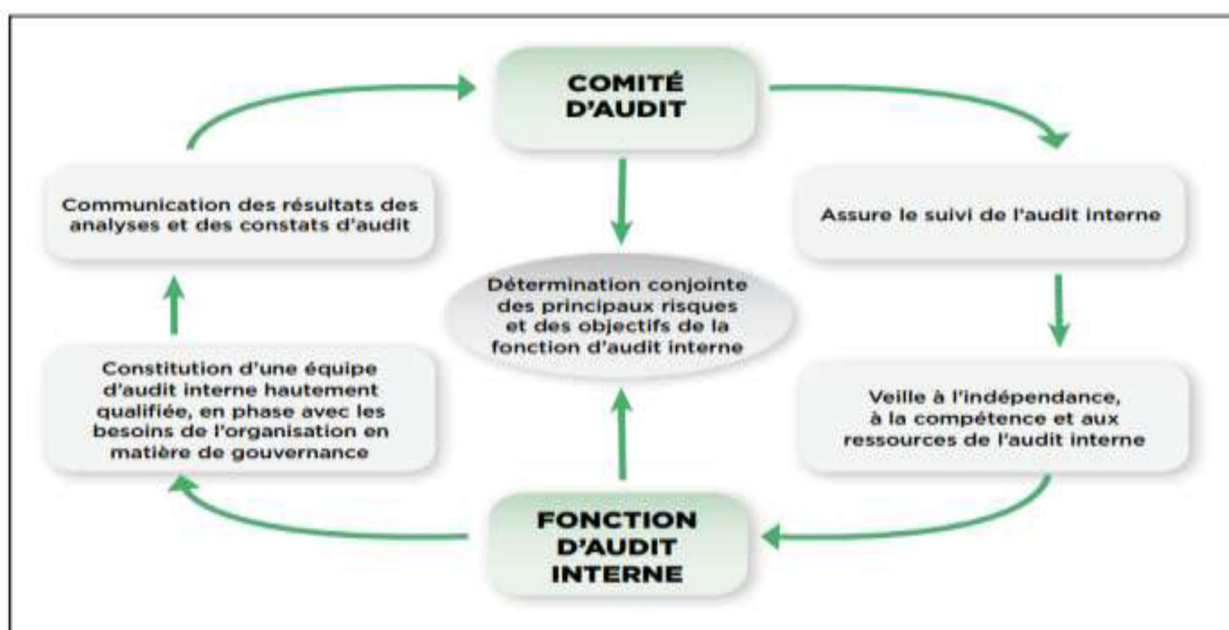
Dans l'objectif de rendre le système de gouvernement d'entreprise plus performant, le législateur béninois a rendu obligatoire, en vertu de la loi n°2018-396 du 29 août 2018 portant réorganisation des organes de contrôle de l'ordre administratif en République du Bénin la création d'un comité d'audit de maîtrise des risques pour toutes les entreprises publiques. Cette loi confie au comité d'audit la responsabilité de vérifier le bon fonctionnement des systèmes de contrôle interne mis en place sous l'égide du comité d'audit de maîtrise des risques comme la fonction d'audit interne. Par essence, le comité d'audit a pour mission de définir et d'accompagner la mise en place des procédures visant à renforcer la sécurité, l'efficacité et l'efficience entre autres, des structures rattachées ou sous tutelle du ministère, en l'occurrence les entreprises publiques béninoises.

Quant à la fonction d'audit interne, la loi n° 2018-397 du 29 août 2018 portant approbation du cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat en République du Bénin oblige toutes les entreprises publiques béninoises à se référer à une structure d'audit interne.

## 2. Revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche

Il existe une relation étroite entre l'audit interne et le comité d'audit. Cette relation est basée sur des échanges et des interactions matérialisées par la figure suivante selon la fondation de la recherche IIA.

**Figure N°1 : Relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne**



**Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016**

Selon (Dwight L. Allison, 1994) « l'une des principales responsabilités du comité d'audit est de s'assurer que l'auditeur interne a l'appui, non seulement du comité d'audit, mais de toute l'organisation ». Cela montre que le comité d'audit joue un rôle très important au sein d'une organisation. Le comité d'audit a pour missions, d'effectuer une analyse critique du contrôle interne et à superviser les travaux d'audit interne. (Scarbrough et al., 1998) soulignent que les comités d'audit peuvent également identifier les faiblesses au niveau des plans d'audit interne et émettre ainsi, des suggestions pour améliorer les programmes de travail d'audit interne. (Zain et al., 2006) ont confirmé que l'implication du comité d'audit dans la revue des programmes de travail de l'audit interne tend à accroître sa capacité à identifier des faiblesses dans ses activités. Dans une étude (Turley & Zaman, 2013) ont montré que les responsables d'audit interne sont parvenus à éviter une réduction de leurs moyens par l'exécutif, en saisissant le comité d'audit.

En Malaisie, (Zain et al., 2006) ont montré que l'implication du comité d'audit dans la revue des plans et des résultats des travaux de la fonction d'audit interne améliore sa contribution dans la vérification des états financiers.

Qui plus est, (Lin et al., 2011) ont démontré que l'implication du comité d'audit dans la revue des résultats de l'audit interne en matière de contrôle interne et de détection de la fraude est positivement liée à la divulgation des faiblesses de contrôle interne.

Pour préserver l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne, la norme 1110 de l'Institut International des Auditeurs internes (IIA) précise que le responsable de l'audit interne et le comité d'audit doivent entretenir des relations fonctionnelles. Ces relations impliquent entre autres, que le comité d'audit approuve les décisions liées à la nomination et à la révocation des auditeurs internes. Toutefois, les résultats d'une enquête menée auprès de 471 auditeurs internes américains par (Mchugh & Raghunandan, 1994) ont suggéré que les comités d'audit ne seraient impliqués dans les décisions de désignations ou de changement d'auditeur interne que dans un tiers des cas. Ce constat a été partagé par (Scarbrough et al., 1998) au Canada. En Australie et Nouvelle-Zélande, (Goodwin, 2003) a montré que l'implication du comité d'audit dans les décisions d'embauche et de congédiement de l'auditeur interne est positivement liée à la présence d'administrateurs indépendants au comité d'audit. Pour (Gendron & Bedard, 2006 ; Zain et al., 2006), la capacité de l'auditeur interne à relever son désaccord avec la direction dépend de son rattachement fonctionnel au comité d'audit. Ainsi, les auditeurs internes se trouvent dans une situation plus confortable dans la réalisation de leurs missions de vérification, surtout lorsqu'il s'agit de soulever des points sensibles impliquant les responsables exécutifs (Scarbrough et al., 1998). Selon (Christopher et al., 2009), l'indépendance de la fonction d'audit interne peut être menacée lorsque les décisions de recrutement et de licenciement du responsable de l'audit interne demeurent sous l'autorité souverain de l'audité. Dans ce cadre, des études (Allison, 1994 ; Soh & Martinov-Bennie, 2011) ont montré que les auditeurs internes ayant un fort sentiment de sécurité de l'emploi, sont plus capables d'exercer convenablement leurs travaux d'investigation et d'exprimer leurs jugements sans craindre et en toute impartialité. D'après la littérature antérieure, l'interaction entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne pourrait améliorer l'efficacité de la fonction d'audit interne. En effet, l'implication du comité d'audit lui permet d'améliorer la qualité des travaux d'audit interne et de mettre en œuvre les recommandations prévues par le rapport d'audit interne. Aussi, la participation du comité d'audit dans les décisions portant sur le changement du responsable de

l'audit interne renforce l'autorité et l'indépendance de ce dernier vis-à-vis de la direction générale.

L'intervention du comité d'audit dans les travaux d'audit interne consiste essentiellement à superviser la qualité du système de contrôle interne et à assurer l'indépendance des auditeurs internes vis-à-vis des dirigeants, notamment à travers la revue des plans des travaux d'audit interne (DeZoort, 1997). Pour (Sarens & De Beelde, 2006), à travers son implication dans les décisions liées à la nomination, la rémunération, la promotion et le renvoi du responsable de l'audit interne, le comité d'audit remplit son rôle de protection et de renforcement de l'indépendance des auditeurs internes. Toutefois, (Kalbers, 1992) révèle que la fonction d'audit interne est souvent rattachée fonctionnellement à la direction générale. Dans ces conditions, les comités d'audit manquent de prérogatives en termes d'approbation du budget de la fonction d'audit interne et de la rémunération de son premier responsable ; ils peinent donc de protéger son indépendance.

Selon (Sarens & De Beelde, 2006 ; Turley & Zaman, 2013), le comité d'audit constitue un relai d'information pour le responsable de l'audit interne surtout en cas de conflit avec le pouvoir exécutif ou de découverte d'une irrégularité commise par les dirigeants. Pour ces auteurs, si le comité d'audit est en mesure de renforcer la position de la fonction d'audit interne au sein d'une organisation, la fonction d'audit interne constitue à son tour une ressource importante pour le comité d'audit en l'aidant à s'acquitter de ses responsabilités (Beasley et al., 2009 ; Turley & Zaman, 2013 ; Gendron & Bedard, 2006 ; Raghunandan et al., 2001 ; Bishop, et al., 2000 ; Scarbrough et al., 1998). La fonction d'audit interne est considérée comme un mécanisme qui permet de réduire les problèmes d'agence entre le comité d'audit et les responsables de l'exécutif (Raghunandan et al., 2001 ; Scarbrough et al., 1998). Pour (Sarens et al., 2009), l'audit interne apporte un sentiment de confort aux comités d'audit notamment en matière de contrôle interne. Il apparaît donc que la fonction d'audit interne dispose d'un grand potentiel pour fournir au comité d'audit des informations précieuses sur l'évaluation du contrôle interne et sur les processus de gestion des risques et de détection de fraude. La tenue des réunions régulières entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne est reconnue comme un moyen important d'amélioration des activités d'audit interne (Goodwin & Yeo, 2001 ; Scarbrough et al., 1998 ; Verschoor, 1992 ; Treadway Commission, 1987).

Pour (Braiotta, 1999 ; Kalbers, 1992), compte tenu de la nature très sensible des résultats de l'audit interne, les réunions doivent se dérouler en l'absence des dirigeants. (Braiotta, 1999 ; Bailey, 2007) ont montré que les rencontres privées entre le comité d'audit et le responsable de

l'audit interne permettent de préserver l'indépendance des auditeurs internes. (Scarbrough et al., 1998 ; Goodwin & Yeo, 2001) soulignent que les comités composés exclusivement d'administrateurs indépendants ont des rencontres plus fréquentes avec le responsable de l'audit interne par rapport aux comités d'audit composés d'administrateurs affiliés. (Zain et al., 2006) montrent que les réunions formelles fréquentes du comité d'audit permettent d'engager des discussions approfondies sur le processus de *reporting* et accroissent par conséquent, l'implication de la fonction d'audit interne dans la vérification des états financiers. (Scarbrough et al., 1998) ont souligné l'importance des réunions privées entre le responsable de l'audit interne et le comité d'audit pour renforcer l'objectivité de l'auditeur interne et améliorer les pratiques de gouvernance d'entreprise. L'ensemble de ces réflexions découlant de cette revue de littérature permet de formuler les hypothèses suivantes.

**H1 :** Le suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité/compétence de l'audit interne via l'évaluation des risques ;

**H2 :** Le suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité/indépendance de l'audit interne via l'évaluation des activités de contrôle ;

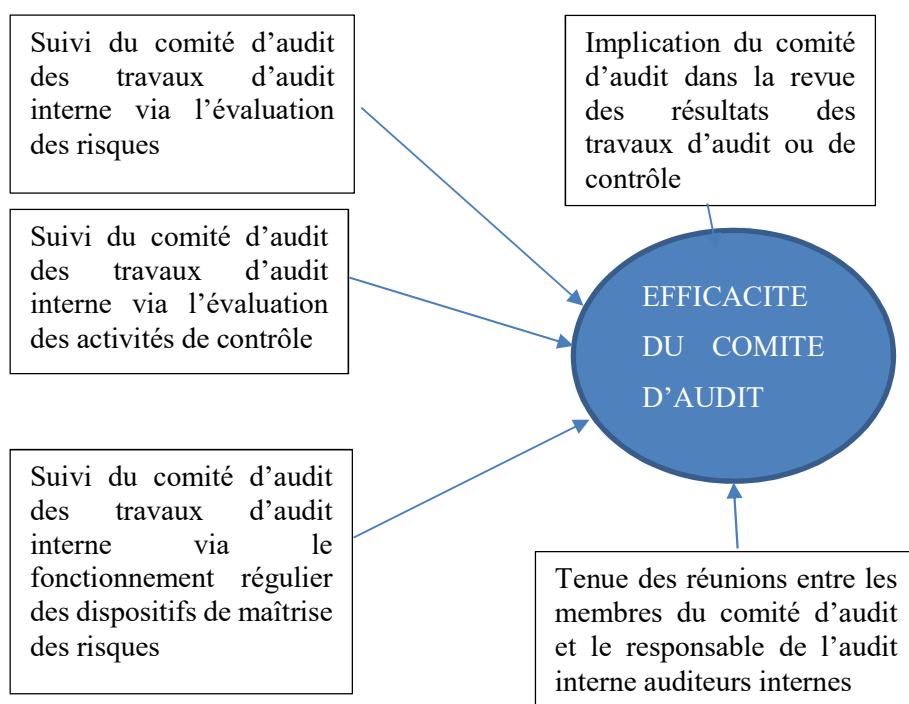
**H3 :** Le suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité/indépendance de l'audit interne via le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise de risques ;

**H4 :** L'implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit ou de contrôle aurait un effet significatif sur la mise en œuvre des recommandations issues des audits ou contrôles ;

**H5 :** La tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne influencerait significativement les activités d'exploitation de l'organisation.

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

## La figure N°2 : Composantes de l'efficacité du comité d'audit



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

### 3. Méthodologie de la recherche

La méthodologie développée consiste à mesurer l'influence des variables explicatives retenues de notre modèle théorique sur l'efficacité du comité d'audit interne grâce à un portefeuille de cent-cinq (105) entreprises publiques béninoises relevant du secteur non financier. En effet, nous avons retiré les banques, établissements de crédits, sociétés de financement, compagnies d'assurances, compte tenu de leurs caractéristiques financières spécifiques (Rajan & Zingales, 1995). Une démarche statistique explicative, reposant sur une régression linéaire a été mise en œuvre à cette fin.

La population de cette étude est représentée par l'ensemble des entreprises publiques dont la liste est obtenue au niveau de la Direction de la Gestion et du Contrôle du Portefeuille de l'Etat (DGCPE). L'effectif de cette population est de deux-cent-un (201) entreprises publiques dont vingt-trois (23) entreprises publiques à caractère administratif (sociétés d'Etat) et cent-soixante-dix-huit (178) entreprises publiques à caractères industriel et commercial (offices).

Les sociétés d'économie mixte ne sont pas retenues dans notre population parce qu'il s'agit des sociétés dont les capitaux sont constitués des capitaux privés nationaux ou des capitaux étrangers privés ou publics. Or les entreprises de notre recherche sont précisément des entreprises publiques nationales. Il s'agit d'une population incluant des entreprises de différents secteurs afin d'améliorer la validité externe de nos résultats.

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

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

#### **4. Analyse de résultats empiriques et discussions**

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

##### **4.1. Test de l'effet du : « Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via l'évaluation des risques »**

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

**Tableau N°1 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité lié à la variable explicative : Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via l'évaluation des risques**

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

a. Variable explicative : Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via l'évaluation des risques

#### Source : Données de l'enquête

Les résultats du tableau N°1 montrent que le premier indicateur de mesure (item) dont le coefficient standardisé (Bêta = 0,811), constitue une force car ( $Bêta > |0,50|$  : l'effet positif et significatif avec  $p < 1\%$ ) tandis que le deuxième indicateur est une faiblesse ( $Bêta < |0,29|$  : l'effet positif très faible ; avec  $p < 1\%$ ). On peut donc conclure que le suivi des travaux d'audit interne par le comité d'audit a un effet partiel sur l'évaluation des auditeurs internes. En effet, les risques et leurs incidences potentielles sont évalués. Cependant, le suivi des travaux d'audit interne par le comité d'audit n'a aucun effet significatif sur l'évaluation des risques par les auditeurs internes.

#### 4.2. Test de l'effet du : « Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via l'évaluation des activités de contrôle »

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

**Tableau N°2 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via l'évaluation des activités de contrôle**

| 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 : Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via l'évaluation des activités de contrôle

#### Source : Données de l'enquête

Des résultats du tableau N°2, il apparaît que les coefficients standardisés liés aux deux premiers indicateurs de mesure (Bêta = 0,412 et Bêta = 0,369), sont compris entre la valeur absolue de 0,30 et celle de 0,49 ( $|0,30| < \text{Bêta} < |0,49|$  ; avec  $p < 1\%$ ). Cela montre que le suivi des travaux d'audit interne par le comité d'audit n'a aucun effet significatif sur l'évaluation des activités de contrôle par les auditeurs internes. Ces résultats viennent appuyer le troisième indicateur de mesure dont le coefficient standardisé est très faible (Bêta = 0,137 ; avec  $p > 5\%$ ), montrant ainsi que la corrélation entre le suivi du comité d'audit et l'évaluation des activités de contrôle par les auditeurs interne est quasiment inexistante. Par conséquent, les auditeurs internes dépendent des dirigeants. L'hypothèse H.2 selon laquelle « Le suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité/indépendance de l'audit interne via l'évaluation des activités de contrôle » est donc rejetée.

#### 4.3. Test de l'effet du : « Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise des risques »

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

**Tableau N°3 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise des risques**

| Modèle                                                                                                                                                                                              | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | T      | Sig.  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|-------|
|                                                                                                                                                                                                     | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |       |
| (Constante)                                                                                                                                                                                         | -0,217                        | 0,099           |                           | -2,183 | 0,031 |
| 1<br>Il existe un dispositif permettant de détecter en dernière ressort, toutes anomalies ou faiblesses dans l'une des composantes de contrôle ou dans le système de contrôle global                | 0,228                         | 0,068           | 0,228                     | 3,347  | 0,001 |
| Il existe un dispositif permettant d'identifier les changements qui ont eu lieu ou qui devraient avoir lieu dans l'environnement, la conception ou le fonctionnement du système de contrôle interne | 0,304                         | 0,084           | 0,299                     | 3,616  | 0,000 |
| Il existe un dispositif permettant de recenser les améliorations possibles ou nécessaires pour augmenter ou protéger le degré d'efficacité du système                                               | 0,197                         | 0,077           | 0,198                     | 2,571  | 0,012 |
| Il existe un dispositif permettant de favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes                                                                                                  | 0,277                         | 0,066           | 0,281                     | 4,223  | 0,000 |

a. Variable explicative : Suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne via le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise des risques

#### Source : Données de l'enquête

Globalement, il apparaît dans le tableau N°3 que les coefficients standardisés liés aux indicateurs de mesure de la variable explicative sont très faibles ( $Bêta < |0,29|$  pour la plupart des items). Cela montre que le suivi du comité d'audit des travaux d'audit interne n'a aucun effet significatif sur le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise des risques. En conclusion on peut donc dire l'hypothèse H3 selon laquelle « Le suivi du comité d'audit des

travaux d'audit interne aurait un effet significatif sur l'efficacité/indépendance de l'audit interne via le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise de risques » n'est donc pas vérifiée. Cela indique que la fonction d'audit interne dépend toujours de la direction générale. L'indépendance de la fonction d'audit interne n'est donc pas protégée par le comité d'audit interne.

#### 4.4. Test de l'effet du : « L'implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit aurait un effet significatif sur la mise en œuvre des recommandations issues des audits ou contrôles »

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

**Tableau N°4 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable dépendante : Implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit**

| Modèle                                                                                                        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | T      | Sig.  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|-------|
|                                                                                                               | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |       |
| (Constante)                                                                                                   | 0,417                         | 0,154           |                           | 2,700  | 0,008 |
| Le volume des informations reçues du contrôleur de gestion est adapté à mes besoins                           | -0,065                        | 0,184           | -0,066                    | -0,353 | 0,725 |
| Le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins                                                  | 0,490                         | 0,177           | 0,509                     | 2,762  | 0,007 |
| Le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable                       | -0,068                        | 0,149           | -0,069                    | -0,454 | 0,651 |
| Le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux                                                 | 0,349                         | 0,113           | 0,356                     | 3,085  | 0,003 |
| Je veux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion                                                     | -0,193                        | 0,182           | -0,192                    | -1,060 | 0,292 |
| Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers | 0,520                         | 0,171           | 0,522                     | 3,043  | 0,003 |
| Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers     | -0,062                        | 0,222           | -0,062                    | -0,279 | 0,781 |

a. Variables explicatives : Implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit ou contrôle

#### Source : Données de l'enquête

Il apparaît dans le tableau 4 supra que l'implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit ou contrôle a notamment un effet significatif respectivement sur la mise en œuvre des recommandations liés aux objectifs-non financiers (Coefficient standardisé Bêta = 0,522, donc Bêta > | 0,50 | : l'effet positif et significatif avec  $p < 1\%$ ) et le délai d'obtention des informations (Bêta = 0,509, donc Bêta > | 0,50 | : l'effet positif et significatif avec  $p < 1\%$ ).

Toutefois, l'implication de cet organe de gouvernance n'a aucun effet significatif sur la mise en œuvre des recommandations en l'occurrence celles liées aux objectifs financiers, faites par les auditeurs internes ou contrôleurs de gestion.

#### 4.5. Test de l'effet du : « Tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et les auditeurs internes »

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

**Tableau N°5 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité, liés à la variable explicative : Tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne**

| Modèle                                                                                                                                                             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | T      | Sig.  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|-------|
|                                                                                                                                                                    | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |       |
| (Constante)                                                                                                                                                        | 2,975                         | 0,867           |                           | 3,431  | 0,001 |
| L'entité établit avant la fin de chaque exercice les comptes d'exploitation prévisionnels et le budget d'investissement                                            | -,466                         | 0,231           | -0,274                    | -2,018 | 0,046 |
| L'entité dresse à la clôture de chaque exercice les différents éléments de l'Actif et du passif existant à cette date, arrête les comptes de résultats et de bilan | 0,525                         | 0,157           | 0,376                     | 3,351  | 0,001 |
| L'entité prépare le rapport écrit sur la situation de ladite entité et son activité pendant l'exercice écoulé                                                      | 0,344                         | 0,288           | 0,167                     | 1,198  | 0,234 |

a. Variable explicative : Tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne

#### Source : Données de l'enquête

Les résultats du tableau N°5 montrent que la tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne a un effet moyen (Coefficient standardisé Bêta = 0,376, donc  $|0,49| < \text{Bêta} < 0,50$  avec  $p < 1\%$ ) sur les activités d'exploitation de l'organisation, en particulier l'établissement des différents éléments de l'Actif et du Passif du bilan et de l'arrêt des comptes de résultat et de bilan. Toutefois, l'hypothèse H5 selon laquelle « La tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne influencerait significativement les activités d'exploitation de l'organisation » n'est pas validée. Cela indique que la tenue des réunions entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne n'est pas régulière.

## Conclusion

L'objectif de cette étude est d'étudier les facteurs affectant l'efficacité du comité d'audit dans les entreprises publiques béninoises. En d'autres termes, il s'agit d'analyser l'impact des interactions entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne. Les résultats statistiques qui découlent de notre étude ont révélé des dysfonctionnements ainsi que des insuffisances, liés aux variables explicatives de l'efficacité du comité d'audit retenues dans notre modèle conceptuel. En effet, le suivi des travaux d'audit interne par le comité d'audit n'a aucun effet significatif sur l'évaluation des risques, l'évaluation des activités de contrôle, le fonctionnement régulier des dispositifs de maîtrise des risques, par les auditeurs internes. De plus, l'implication de cet organe de gouvernance n'a aucun effet significatif sur la mise en œuvre des recommandations en l'occurrence celles liées aux objectifs financiers, faites par les auditeurs internes ou contrôleurs de gestion. Toutefois, l'implication du comité d'audit dans la revue des résultats des travaux d'audit ou contrôle a notamment un effet significatif respectivement sur la mise en œuvre des recommandations liés aux objectifs-non financiers et le délai d'obtention des informations.

La tenue des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne a un effet moyen sur les activités d'exploitation de l'organisation, en particulier l'établissement des différents éléments de l'Actif et du Passif du bilan et de l'arrêt des comptes de résultat et de bilan. Cependant, la tenue des réunions entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne n'a aucun effet significatif sur les activités d'exploitation de l'organisation.

Notre étude s'avère intéressante car sa contribution se situe à deux niveaux. D'abord sur le plan conceptuel, cette recherche enrichit la littérature en matière de l'audit, en étudiant les facteurs pouvant affecter l'efficacité du comité d'audit dans le contexte béninois. A notre connaissance, nous sommes la première à avoir abordé cette problématique. Ensuite sur le plan managérial, les résultats de cette étude soulignent le rôle majeur que le comité d'audit peut jouer dans l'amélioration de l'efficacité de l'audit interne, à travers le suivi des travaux de l'audit interne. Ainsi, il est recommandé à la direction générale de favoriser un bon climat de travail et d'organiser régulièrement des réunions entre les membres du comité d'audit et le responsable de l'audit interne afin d'alimenter le comité d'audit interne, en temps opportun, de toutes les informations pertinentes sur le fonctionnement de l'audit interne.

Comme tout travail de recherche, notre étude comporte certaines limites. Premièrement, les questionnaires ont été déposés auprès des dirigeants d'entreprises qui, pour la plupart sont nommés politiquement. De ce fait, ils ne sont pas toujours considérés comme l'homme qu'il

faut à la place qu'il faut. Par conséquent, ils n'ont pas souvent la qualification requise. On a opté pour ce mode de distribution du questionnaire pour se faciliter le recueil des données, puisque ceux-ci sont mieux placés pour instruire leurs collaborateurs afin de nous renseigner le questionnaire de l'étude. Cette procédure nous a permis d'obtenir un taux de réponse acceptable (59%) et de constituer un échantillon large et varié, ce qui était important compte tenu de l'objectif de généralisation visé par cette étude. Aussi, en dépit d'une enquête exploratoire (pré-test) effectuée en amont sur le terrain afin de clarifier les points d'ombre du questionnaire, la question d'un éventuel biais des réponses engendré par ce mode de collecte des données reste toutefois posée, car nous n'avons pas sélectionné les fournisseurs des réponses aux questionnaires d'une part et que les managers pourraient remplir les questionnaires à leur convenance sans tenir compte de la réalité, d'autre part. Deuxièmement, comme toute étude par questionnaire, les variables sont mesurées par des perceptions. L'utilisation des perceptions est sans doute cohérente, voire pertinente lorsqu'il s'agit de mesurer des attitudes telles l'utilisation des informations reçues de contrôleurs de gestion, la participation des managers au processus de contrôle. En revanche, des mesures plus objectives pourraient être utilisées pour la participation des managers au contrôle de gestion et l'utilisation des informations issues des contrôleurs de gestion. Troisièmement, d'autres variables pourraient être introduites dans l'étude en dehors de celles utilisées. A cet effet, le modèle est manifestement à enrichir par d'autres variables explicatives de l'efficacité du comité d'audit. Ces variables pourraient notamment être inspirées des variables étudiées dans le cadre de l'approche de la qualité des membres du comité d'audit (intégrité, motivation). Ces variables n'ont pas été étudiées dans la présente étude parce qu'elles ne sont pas abordées spécifiquement par la plupart des études les plus récentes, à notre connaissance. Il est également intéressant d'intégrer ces éléments pour rendre plus perceptible la qualité de fonctionnement du comité d'audit.

En termes de recherches futures, notre travail mérite d'être approfondi. Cette étude ouvre des brèches dans lesquelles des recherches ultérieures pourront être menées. Certaines retiennent donc notre attention. La voie de recherche est de porter une étude profonde sur d'autres facteurs d'efficacité du comité d'audit : la qualification des membres du comité d'audit (intégrité, motivation).

## **BIBLIOGRAPHIE**

Abbott, L., Parker, S., & Peters, G. (2010). Serving Two Masters : The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons - ACCOUNT HORIZ*, 24(1), 1-24.

Adel, B., & Maissa, T. (2013). Audit committee interaction with the internal audit function : Evidence from Tunisia. *The IUP Journal of Corporate Governance*, 12(2), 59-80.

Al-Akra, M., Abdel-Qader, W., & Billah, M. (2016). Internal auditing in the Middle East and North Africa : A literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 26(C), 13-27.

Bailey, J. A. (2007). Best practices for internal auditor independence. *Internal auditing-boston-warren gorham and lamont incorporated-*, 22(2), 34.

Barua, A., Rama, D., & Sharma, V. (2010). Audit Committee Characteristics and Investment in Internal Auditing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(5), 503-513.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). The Audit Committee Oversight Process\*. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.

Bédard, J., & Gendron, Y. (2010). Strengthening the Financial Reporting System : Can Audit Committees Deliver? *International Journal of Auditing*, 14(2), 174-210.

Bishop, I., Hermanson, D., Lapides, P., & Rittenberg, L. (2000). The Year of the Audit Committee. *The Internal Auditor*, 57, 46-51.

Braiotta, L. J. (1999). *The audit committee handbook*. John Wiley & Sons, 3ème édition.

Cadbury Committee. (1992). *Report of the Committee on the financial aspects of corporate governance*. Lodon : Professional Publishing.

Chaker, S., & Youssef, S. (2018). La relation entre l'audit interne et le comité d'audit. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 6, 783-799.

Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function : Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.

DeZoort, F. (1997). An Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities. *Abacus*, 33(2), 208-227.

Dwight L. Allison, J. (1994). Internal auditors and audit committees. *Internal Auditor*, 51(1), 50-56.

- Gendron, Y., & Bedard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211-239.
- Goodwin, J. (2003). The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function : Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity : Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- Hella, D., & Brahim, O. M. A. (2018). Impact de l'interaction entre le comité d'audit et la fonction de l'audit interne sur l'efficacité de l'audit interne. *Gestion 2000, Volume 35*(4), 121-141.
- Kalbers, L. P. (1992). An examination of the relationship between audit committees and external auditors. *Ohio CPA Journal*, 51(6), 19-27.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). Audit committee – internal audit interaction and moral courage. *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), 403-433.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- Mchugh, J., & Raghunandan, K. (1994). Internal Auditors, Independence and Interactions with Audit Committees : Challenges of form and Substance. *Advances in Accounting*, 12, 313-333.
- Mihret, D., & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance : A Foucauldian analysis. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719.
- Oussii, A. A., & Taktak Boulila, N. (2017). L'impact des interactions formelles et informelles entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit sur la mise en œuvre des recommandations du rapport d'audit interne. *Accountability, Responsabilités et Comptabilités*, cd-rom.
- Raghunandan, K., Read, W. J., & Rama, D. V. (2001). Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105-118.
- 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.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management : A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.
- Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit : A comfort provider to the Audit Committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106.

- Scarbrough, D. P., Rama, D. V., & Raghunandan, K. (1998). Audit committee composition and interaction with internal auditing : Canadian Evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51-62.
- Soh, D., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function : Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Treadway Commission. (1987). *Report of the national commission on fraudulent financial reporting*. National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Turley, S., & Zaman, M. (2013). Audit Committee Effectiveness : Informal Processes and Behavioural Effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(5), 765-788.
- Verschoor, C. (1992). Internal auditing interactions with the Audit Committee. *Internal Auditing, Spring*, 20-23.
- Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits : The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.