

IMPACT DES COMPORTEMENTS DES DIRECTEURS GÉNÉRAUX DES ENTITÉS PUBLIQUES SUR L'EFFICACITÉ DE L'AUDIT INTERNE.

par

Adélaré LUKIBU KULEMUKA

*Chef de Travaux, Faculté des sciences Économiques et de Gestion,
Université Pédagogique Nationale*

Résumé

L'efficacité de l'audit interne est un sujet qui retient de plus en plus l'attention des chercheurs au cours de ces dernières années. Plusieurs études y sont consacrées sans qu'il y ait unanimité dans les approches et méthodes de sa mesure, surtout dans les entités publiques.

Le présent travail examine, d'une manière empirique, l'effet supposé des comportements des dirigeants (Direction Générale) sur l'efficacité de l'audit interne des entreprises publiques en RD Congo. Plus spécifiquement, il analyse l'effet de certains comportements de la Direction générale (limitations des périmètres et restriction aux données, limitation des ressources, absence d'appui dans la mise en œuvre des recommandations, absence de politique de recrutement objective des auditeurs interne et absence de sanction face aux abus relevés par l'audit interne) sur l'efficacité de l'audit interne. Le résultat de cette analyse atteste que ces comportements réducteurs affectent négativement l'efficacité de l'audit interne.

Mots-clés : *Efficacité, audit interne, comportements réducteurs, entreprise publique.*

Abstract

The effectiveness of internal audit is a subject that has attracted increasing attention from researchers in recent years. Several studies are devoted to it without there being unanimity in the approaches and methods of its measurement, especially in public entities. One of the studies on the case of internal audit in public companies in DR Congo highlights the hypolevelling of the effectiveness of the internal audit of Congolese public companies by the behavior of their managers.

This work examines, in an empirical manner, the supposed effect of the behaviors of managers (Top Managers) on the effectiveness of the internal audit of public companies in DR Congo. More specifically, it analyzes the effect of certain behaviors of Top managers (limitations of scope and restriction of data, limitation of resources, lack of support in the implementation of recommendations, absence of an objective recruitment policy for internal auditors and absence of sanction in the face of abuses noted by the internal audit) on the effectiveness of the internal audit. The result of this analysis attests that these reductive behaviors negatively affect the effectiveness of internal audit.

Keywords : *Efficiency, internal audit, reductive behavior, public company.*

INTRODUCTION

Les scandales financiers des années 2000 ont propulsé le contrôle interne et l'audit interne au-devant de la scène. Dans le souci de se prémunir de la débâcle, plusieurs États ont légiféré (SOX aux USA et LSF en France) ce secteur.

Depuis lors, l'audit interne est considéré comme pierre angulaire de la bonne gouvernance même dans le secteur public (Gharrafi et Kerfali, 2019), en ce qu'il est appelé à fiabiliser l'information financière, réduire les fraudes et améliorer les performances des entreprises.

La RD Congo n'a pas échappé à ce dynamisme. Pour les entreprises publiques, l'arrêté ministériel n°005 CAB/CAB/MP/99 du 27 février 1999, publiant le règlement de l'audit interne, a consacré l'existence de cette structure au sein des entreprises. Toutes, à l'exception près, ont de service d'audit interne qui devrait faire en sorte que les informations financières soient fiabilisées, les fraudes réduites et les performances améliorées.

Dans une étude précédente (Lukibu, 2024) que nous avons réalisée dans ces entreprises, il apparaît clairement que l'audit interne ne joue pas pleinement son rôle. La préoccupation soulevée a nécessité d'entreprendre une analyse des facteurs qui déterminent l'efficacité de cet audit.

Pour mesurer l'efficacité de l'audit interne, la plupart des chercheurs ont axé leurs travaux sur les facteurs internes à la fonction d'audit interne et principalement sur deux caractéristiques de l'auditeur à savoir, l'indépendance et la compétence. Comme le soutient Wamba (2014), réduire l'efficacité de l'audit à l'unique performance des auditeurs internes semble restrictif, car la mission d'audit est inscrite dans un cadre des règles spécifiques qui résultent d'une interaction entre les auditeurs internes et les autres parties prenantes à la gouvernance notamment la Direction générale.

L'étude sus évoquée a innové en axant son débat sur les facteurs impliquant les autres parties prenantes notamment la Direction Générale. Le résultat de cette étude a mis en évidence une relation entre les comportements des dirigeants, la Direction Générale particulièrement, et l'efficacité de l'audit interne.

L'objectif de ce travail consiste à vérifier empiriquement l'existence de cette relation établie théoriquement. D'où la problématique suivante : Les comportements de la Direction Générale influent-ils sur l'efficacité de l'audit interne au sein des entreprises en RDC ?

Sous l'angle méthodologique, la démarche suivie est hypothético-déductive. Nous proposons de tester par une régression logistique, sur base d'un échantillon des entreprises du portefeuille de l'Etat Congolais, l'impact des comportements des dirigeants (Direction Générale) sur l'efficacité de l'audit interne. En ce qui concerne la collecte des données, nous avons administré un questionnaire aux auditeurs internes faisant partie de

En plus de cette introduction et de la brève conclusion tirée à la fin de la dissertation, ce travail comporte trois points. Le premier expose les comportements de la Direction Générale affectant l'efficacité de l'audit interne et le modèle conceptuel retenu ; le deuxième présente la méthodologie de l'analyse empirique ; le troisième examine les faits empiriques de l'étude.

I. COMPORTEMENTS DE LA DIRECTION GÉNÉRALE ET EFFICACITÉ DE L'AUDIT INTERNE

Dans ce premier point, nous présentons les comportements réducteurs de la Direction générale sur l'efficacité de l'audit interne. Nous partons de l'hypothèse que les comportements des parties prenantes, particulièrement la Direction Générale, vis-à-vis de l'audit interne ont une influence positive ou négative selon le cas sur ce dernier. Ceci nous permettra, en outre, de poser les hypothèses de travail.

1.1. Comportements réducteurs de l'efficacité de l'audit interne

Chaque profession a ses pratiques ou normes professionnelles qui conditionnent la performance de l'activité (Lemant, 1999). Pour l'audit interne, les normes professionnelles sont établies par "The Institute of Internal Auditors" (IIA), entendez "Institut des Auditeurs Internes" et relayées par ses chapitres dans différents pays membres.

L'analyse des normes de qualification et de fonctionnement révèlent quelques comportements du top manager susceptibles de mettre en mal l'efficacité de l'audit interne. Ces comportements déclinés en termes des "limitations" dans les normes impactent l'efficacité de l'audit interne.

Dans l'étude sus évoquée (Lukibu A., 2024), à la lumière des normes internationales de l'audit interne et des théories d'agence et des parties prenantes, nous avons mis en évidence cinq comportements de la Direction Générale réducteurs de l'efficacité de l'audit interne desquels nous avons dégagé cinq hypothèses de travail à savoir :

H₁ : Les limitations des périmètres d'audit et les restrictions d'accès aux données sont négativement liées à l'efficacité de l'audit interne.

H₂ : La limitation des ressources affecte négativement l'efficacité de l'audit.

H₃ : L'absence de l'appui de la direction générale dans la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne est liée négativement à l'efficacité de ce dernier.

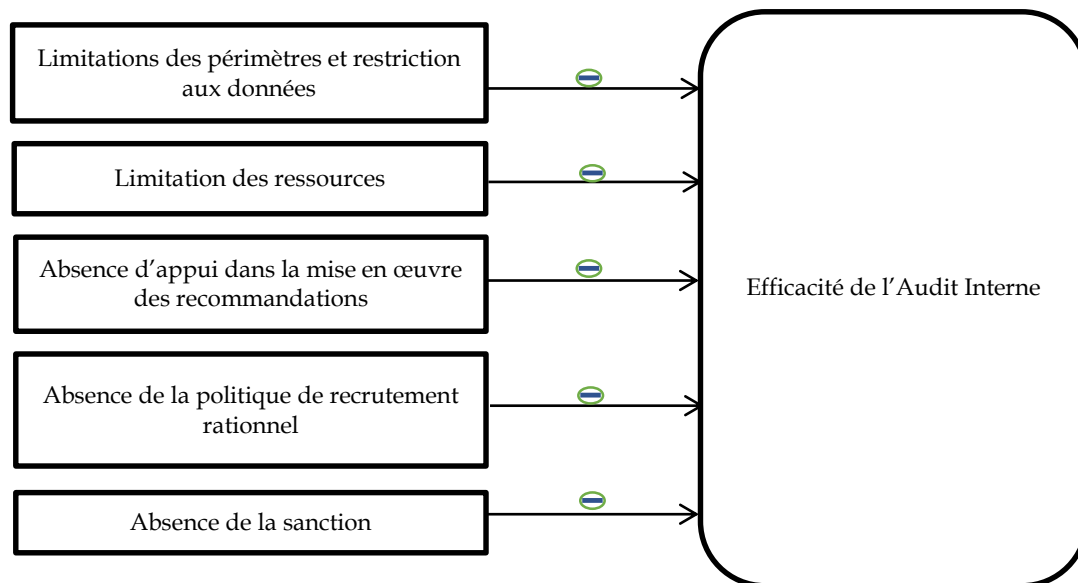
H₄ : L'absence des politiques de recrutement des auditeurs internes basée sur la compétence et de formation continue est négativement liée à l'efficacité de l'audit interne.

H₅ : L'absence de la sanction est négativement liée à l'efficacité de l'audit interne.

1.2. Modèle Conceptuel

Après avoir formulé les hypothèses de recherche issues de la littérature, concernant l'impact des comportements de la Direction Générale sur l'efficacité de l'audit interne, nous avons présenté le modèle conceptuel de recherche qui en découlait et que nous allons tester empiriquement.

Modèle de recherche
Analyse de l'efficacité de l'Audit Interne par les Comportements Réducteurs



II. MÉTHODOLOGIE DE L'ANALYSE EMPIRIQUE

2.1. Collecte des données

Un questionnaire a été adressé aux auditeurs des entreprises du portefeuille et Etablissements publics, sélectionnées selon la procédure du sondage aléatoire simple, pour recueillir leurs avis et porte sur les comportements de la Direction Générale.

Sur 60 protocoles distribués, 47 ont été retournés après remplissage complet des réponses aux questions posées.

2.2. Traitement des données

2.2.1. Évaluation du niveau d'efficacité de l'audit interne

Sur base des réponses des enquêtés à certaines questions, il a été possible de procéder à l'évaluation du niveau d'efficacité de l'audit interne en procédant à une cotation de différents facteurs en leur accordant le même poids.

Tableau I. Évaluation de l'efficacité

| N° | Facteurs d'efficacité | Pondération | Cotation | |
|--------------------|--|-------------|----------|-------|
| | | | Oui=1 | Non=0 |
| 1 | Existence d'une structure d'audit | 1 | | |
| 2 | Auditeurs de niveau supérieur | 1 | | |
| 3 | Auditeurs expérimentés (ancienneté d'au moins 3 ans) | 1 | | |
| 4 | Existence d'un manuel des procédures | 1 | | |
| 5 | Existence d'un programme d'audit | 1 | | |
| 6 | Auditeurs compétents | 1 | | |
| 7 | Affectation (recrutement) des auditeurs en tenant compte du profil | 1 | | |
| 8 | Affectation (recrutement) des auditeurs en tenant compte de l'expérience professionnelle | 1 | | |
| 9 | Affectation (recrutement) des auditeurs en tenant compte de la compétence | 1 | | |
| 10 | Affectation (recrutement) des auditeurs en tenant compte de la moralité | 1 | | |
| 11 | Proportion des critères subjectifs inférieure à 30% | 1 | | |
| 12 | Existence d'un rattachement hiérarchique au Conseil d'Administration | 1 | | |
| <i>Score total</i> | | | | |

Le score maximum est de 12 et pour un score ≥ 6 , nous considérons qu'il y a efficacité de l'audit interne et pour un score < 6 , il y a inefficacité.

2.2.2. Analyse de l'association entre les facteurs explicatifs et la variable expliquée

La description des variables, toutes qualitatives, se fait à travers les tableaux des fréquences qui permet de dégager les proportions de différentes modalités. L'analyse de l'association des facteurs explicatifs avec la variable expliquée passe par le test d'indépendance du Khi-carré¹²². Le degré d'association entre les variables dont la liaison est significative sera mesuré par le coefficient de contingence. En cas d'existence de liaison significative entre la variable expliquée et les variables explicatives, le niveau et le sens de l'influence entre celles-ci seront mise en évidence à travers l'estimation d'un modèle logistique. La régression logistique nous donne des résultats sous forme de probabilité. La variable dépendante est une fonction du rapport entre la probabilité qu'un événement survienne et la probabilité qu'il ne survienne pas. La présence de certaines caractéristiques de chaque variable indépendante pourra faire augmenter ou diminuer le logarithme de la probabilité que cette éventualité survienne.

2.2.3. Variables mesurant les comportements de la Direction Générale

La revue de littérature nous a permis d'identifier un panel des variables qui permettent de mesurer la qualité de la Direction Générale en relation avec l'efficacité de l'audit interne déterminée par les comportements (facteurs) réducteurs.

EffAI (Y): est la variable dépendante mesurant l'efficacité de l'audit interne. Il est à noter qu'il existe une relation négative entre l'efficacité de l'audit interne et les comportements réducteurs au niveau de la Direction Générale.

SurvMiseoeu : c'est une variable indépendante dichotomique (Oui ou Non) qui indique la surveillance ou non par la Direction Générale de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne.

Fintempsreel : variable indépendante dichotomique (Oui ou Non) qui indique si les missions d'audit sont financées à temps réel ou non.

RecrutQuaComp : variable indépendante dichotomique qui mesure la qualité de la sélection des auditeurs internes.

SanctCompInd : variable indépendante dichotomique qui indique si oui ou non la Direction Générale sanctionne les comportements indignes des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité et l'efficacités des différents processus.

FonctSansRes : variable indépendante dichotomique qui indique si oui ou non la Direction Générale laisse fonctionner l'audit interne sans restriction.

III. ANALYSE DE L'IMPACT DU COMPORTEMENT DE LA DIRECTION GÉNÉRALE SUR L'EFFICACITÉ DE L'AUDIT INTERNE

3.1. Analyse univariée et bivariée

Le tableau ci-dessous présente la distribution des variables indépendantes relatives aux caractéristiques de la DG. Il décrit des variables du comportement de la DG et teste l'association de la variable dépendante (qualitative) avec les variables indépendantes (qualitatives) en recourant au test du Chi2 de Pearson.

Tableau II : Description des variables du comportement de la DG et analyse du lien entre l'efficacité de l'audit interne et les facteurs qualitatifs des caractéristiques de la Direction générale.

| Efficacité de l'audit interne | | | | | | | |
|---|--------------|-------------------|------------------|------------|-----------------|-----------------------------|-------|
| Variables | Modalités | Fréquence N=47 | Fréquence (%) | Chi-2 | Prob> Chi-2 | Coeff. de contingence | Prob. |
| La direction générale surveille la mise en œuvre des recommandations de l'Auditeur interne (SurvMiseoeu) | Non | 25 | 53,2 | 7,335 * | 0,026 | 0,367 | 0,026 |
| | Oui | 17 | 36,2 | | | | |
| | Non réponse | 5 | 10,6 | | | | |
| | Total | 47 | 100,0 | | | | |
| | Non | 31 | 66,0 | | 0,000 | 0,502 | 0,000 |

¹²² Yadolah Dodge, *Statistique, Dictionnaire encyclopédique*, Springer-Verlag France, Paris, 2007, pp. 528-529

| | | | | | | | |
|--|--------------|-----------|--------------|--------------|-------|-------|-------|
| Les missions d'audit interne sont financées à temps réel, dans le respect du planning des activités de l'audit interne (Fintempsreel) | Oui | 14 | 29,8 | 15,83 2** | | | |
| | Non réponse | 2 | 4,3 | | | | |
| | Total | 47 | 100,0 | | | | |
| Le recrutement du personnel de l'audit interne tient compte de la qualification et de la compétence (RecrutQuaComp) | Oui | 25 | 53,2 | 5,797 * | 0,016 | 0,331 | 0,016 |
| | Non | 22 | 46,8 | | | | |
| | Total | 47 | 100,0 | | | | |
| La DG sanctionne tous les comportements indignes des audités affectant l'efficacité et l'efficacité de différents processus (SanctCompInd) | Oui | 12 | 25,5 | 10,52 4** | 0,001 | 0,428 | 0,001 |
| | Non | 35 | 74,5 | | | | |
| | Total | 47 | 100,0 | | | | |
| La Direction Générale laisse fonctionner l'audit interne sans aucune restriction (FonctSansRes) | Oui | 25 | 53,2 | 9,097 ** | 0,003 | 0,403 | 0,003 |
| | Non | 22 | 46,8 | | | | |
| | Total | 47 | 100,0 | | | | |
| *(significatif au seuil de 5%) ; **(Significatif au seuil de 1%) | | | | | | | |

La (SurvMiseoeu) est une variable indépendante dichotomique qui indique la surveillance ou non par la Direction Générale de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne ; 53 % des auditeurs faisant partie de l'échantillon renseignent que la Direction générale ne surveille pas la mise en œuvre des recommandations des auditeurs internes dans leurs entreprises. La mise en œuvre des recommandations est une caractéristique importante qui peut améliorer l'efficacité de l'audit interne.

La variable (Fintempsreel) mesure si les missions d'audit sont financées à temps réel ou non ; pour 66 % d'organes d'audit interne leurs missions ne sont pas financées à temps réel.

Les critères de qualification et de compétence dans le recrutement des auditeurs (RecrutQuaComp) est une variable importante dans la mesure de la compétence des auditeurs internes ; 47% des auditeurs affirment que ces deux critères ne sont pas prépondérants dans leurs entreprises, ce qui peut limiter la compétence des auditeurs internes.

La variable (SanctCompInd) est une variable indépendante dichotomique qui indique le comportement de la Direction Générale face aux comportements indignes des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité et l'efficacité des différents processus ; dans 74% des entreprises concernées par l'étude, les comportements indignes des audités ne sont pas suivis des sanctions.

Pour la variable fonctionnement de l'audit interne sans restriction (FonctSansRes) ; il y a 47% des entreprises où l'audit interne connaît des restrictions.

A la lumière de l'analyse univariée, nous notons d'une manière générale que le comportement de la direction générale dans l'échantillon des entreprises sélectionnées n'est pas de nature à favoriser l'efficacité de l'audit interne. En effet sur 5 variables examinées, il y a qu'une variable pour laquelle la direction Générale se comporte correctement. Notre démarche est de vérifier si ces 4 variables du comportement de la Direction générale affectent négativement l'efficacité de l'audit interne.

En plus, il ressort du tableau ci-dessus que, la surveillance par la DG de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne, le financement à temps réel des missions de l'audit interne, le recrutement du personnel de l'audit interne en tenant compte principalement de la qualification et de la compétence, la Sanction par la Direction Générale de tous les comportements indignes des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité et l'efficacité de différents processus, le fonctionnement de l'audit interne sans aucune restriction de la part de la DG sont significativement associés à l'efficacité de l'audit interne, respectivement à, 36,7%, 50,2%, 33,1%, 42,8% et 40,3% comme en témoignent les probabilités critiques associées, inférieures à 5%.

3.2. Analyse multivariée

Elle a consisté à l'estimation du modèle logit (régression logistique) en y intégrant les variables qui, au terme de l'analyse bivariée, sont significativement associées à l'efficacité de l'audit interne :

- la surveillance, par la DG, de la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur interne ;
- le financement à temps réel des missions de l'audit interne ;

- recrutement du personnel de l'audit interne en tenant compte principalement de la qualification et de la compétence ;
- sanction par la Direction Générale de tous les comportements indignes des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité et l'efficacités de différents processus ;
- fonctionnement de l'audit interne sans aucune restriction de la part de la DG.

Etant donné qu'il s'agit de l'estimation d'un modèle multiple à plusieurs variables explicatives, l'analyse de la corrélation s'impose pour éviter la multicollinéarité.

Tableau III. Matrice de corrélation

| | SurvMiseoeu (1) | SurvMiseoeu (2) | Fintempsreel (1) | Fintempsreel (2) | RecrutQuaComp (1) | RecrutQuaComp (2) | SanctCompInd (1) | SanctCompInd (2) | FonctSansRes (1) | FonctSansRes (2) |
|-------------------|-----------------|-----------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| SurvMiseoeu (1) | 1,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | -,868 | ,000 |
| SurvMiseoeu (2) | ,000 | 1,000 | -,183 | -,656 | ,000 | ,000 | ,000 | -,597 | ,127 | ,000 |
| Fintempsreel (1) | ,000 | -,183 | 1,000 | ,120 | -,658 | ,000 | ,000 | ,109 | -,023 | ,000 |
| Fintempsreel (2) | ,000 | -,656 | ,120 | 1,000 | ,108 | ,000 | -,272 | ,391 | -,083 | ,000 |
| RecrutQuaComp (1) | ,000 | ,000 | -,658 | ,108 | 1,000 | ,000 | -,052 | ,000 | -,086 | ,000 |
| RecrutQuaComp (2) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | 1,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |
| SanctCompInd (1) | ,000 | ,000 | ,000 | -,272 | -,052 | ,000 | 1,000 | ,000 | -,353 | ,000 |
| SanctCompInd (2) | ,000 | -,597 | ,109 | ,391 | ,000 | ,000 | ,000 | 1,000 | -,076 | ,000 |
| FonctSansRes (1) | -,868 | ,127 | -,023 | -,083 | -,086 | ,000 | -,353 | -,076 | 1,000 | ,000 |
| FonctSansRes (2) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | 1,000 |

Il ressort de la matrice des corrélations ci-dessus que la plupart des variables explicatives sont fortement corrélées entre elles, ce qui suggère des régressions séparées sur chacune d'elles ou une procédure pas à pas qui élimine progressivement les variables responsables de la colinéarité. La procédure descendante de Wald permet de ne retenir qu'une seule variable, à savoir, le fait, pour la DG, de laisser fonctionner l'audit interne sans aucune restriction. Notre choix a porté sur la première option qui fait ressortir l'influence de chaque variable explicative. D'où le résultat ci-après de l'estimation du modèle logistique.

Tableau IV. Résultat de la régression logistique de l'efficacité de l'audit interne sur les variables du comportement de la DG

| Variable dépendante : Efficacité de l'audit interne | | | | | | | | | |
|---|-----------|---------|------------|-------|--|------|--------|---|--------------|
| Comportements de la DG | | | | | Prédiction correcte de la qualité de la DG vis-à-vis de l'efficacité de l'audit interne en % | | | Signification globale du modèle par le test de Wald | |
| | | | | | Oui | Non | Global | Chi-2 | Prob> Chi-2 |
| Variables | Modalités | Coeff. | Odds ratio | Sig. | | | | | |
| SurvMiseoeu : le fait, pour la DG, de surveiller la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur interne | Ref. | | | 0,147 | 58,8 | 76,7 | 70,2 | 8,830* | 0,012 |
| | Oui | 1,301 | 3,673 | 0,050 | | | | | |
| | Non | -20,258 | 0,000 | 0,999 | | | | | |
| | Constante | -0,944 | 0,389 | 0,034 | | | | | |
| Fintempsreel : le fait, pour la DG, de financer à temps réel les missions de l'audit interne | Ref. | | | 0,003 | 64,7 | 90,0 | 80,9 | 16,502** | 0,000 |
| | Oui | 2,726 | 15,278 | 0,001 | | | | | |
| | Non | -19,776 | 0,000 | 0,999 | | | | | |
| | Constante | -1,427 | 0,240 | 0,002 | | | | | |
| RecrutQuaComp : Recrutement du personnel de l'audit interne en tenant compte principalement de la qualification et de la compétence | Oui | - | - | - | 76,5 | 60,0 | 66,0 | 6,033* | 0,014 |
| | Non | -1,584 | 0,205 | 0,020 | | | | | |
| | Constante | 0,080 | 1,083 | 0,842 | | | | | |
| SanctCompInd: Sanction par la Direction Générale de tous les | Oui | - | - | - | 52,9 | 90,0 | 76,6 | 10,389** | 0,001 |
| | Non | -2,315 | 0,099 | 0,003 | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|--|-----------|--------|-------|-------|------|------|------|---------|-------|
| comportements des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité de différents processus | Constante | 1,099 | 3,000 | 0,099 | | | | | |
| FonctSansRes: Fonctionnement de l'audit interne sans aucune restriction de la Direction Générale | Oui | - | - | - | 82,4 | 63,3 | 70,2 | 9,691** | 0,002 |
| | Non | -2,087 | 0,124 | 0,005 | | | | | |
| | Constante | 0,241 | 1,273 | 0,549 | | | | | |
| *(significatif au seuil de 5%) ; ** (Significatif au seuil de 1%) | | | | | | | | | |

Les résultats de la régression logistique indiquent que les faits, pour la DG, de surveiller la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur interne, de financer à temps réel les missions de l'audit interne, de recruter le personnel de l'audit interne en tenant compte principalement de la qualification et de la compétence, de sanctionner tous les comportements des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité et l'efficacité de différents processus et de laisser fonctionner l'audit interne sans aucune restriction ont une influence positive significative sur l'efficacité de l'audit interne

IV. DISCUSSION

Dans cette étude basée sur les faits empiriques, l'analyse a porté sur cinq facteurs impliquant la direction générale susceptibles d'impacter sur l'efficacité de l'audit interne: la limitation des ressources ; l'absence de l'appui de la direction générale sur la mise en œuvre par les opérationnels des recommandations de l'audit interne ; l'absence d'une politique de recrutement et d'affectation des auditeurs internes basée sur la qualification et de compétence ; l'absence de la sanction vis-à-vis des indélécats ; fonctionnement de l'audit sans aucune restriction.

Les résultats de ces régressions démontrent que ces cinq variables ont une influence significative sur l'efficacité de l'audit interne.

L'étude démontre que la surveillance de la mise en œuvre des recommandations par la Direction générale démultiplie l'efficacité de l'audit interne. Pour 53% de l'échantillon, les directions Générales ne surveillent pas la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne, ce qui affecte négativement l'efficacité de l'audit interne de certains d'entre d'eux.

Ce résultat corrobore celui de Van Gansberghe (2015) qui a eu le même résultat. Il n'y a pas de valeur ajoutée s'il n'y a pas mise en œuvre des recommandations.

Il en est de même du financement à temps réel des missions de l'audit alors que pour 66% de l'échantillon, les missions d'audit ne sont pas financées à temps réel, ce qui affecte négativement l'efficacité de l'audit interne de certains d'entre d'eux. Il s'agit ici d'une limitation des ressources qui est associée à une couverture insuffisante des activités de l'entreprise par l'auditeur. Ce résultat corrobore l'étude d'Ait Mouzoun (2019), qui a affirmé qu'une dotation insuffisante des ressources à l'audit interne réduit sensiblement sa capacité de remplir ses missions et impacte son efficacité.

Le fait de ne pas tenir compte principalement de la qualification et de la compétence lors du recrutement du personnel de l'audit interne réduit l'efficacité de l'audit interne. En effet la compétence des auditeurs internes est un critère clef de l'efficacité de l'audit interne (norme 1200).

Le fait, pour la Direction Générale de ne pas sanctionner tous les comportements des audités susceptibles d'empêcher l'efficacité et l'efficacité de différents processus réduit l'efficacité de l'audit interne. 74% des entreprises de l'échantillon sont concernées par l'absence des sanctions pour les comportements des audités. Ce résultat est conforme à l'étude de Daillai et Omari (2016).

Le fait, pour la Direction Générale de ne pas laisser fonctionner l'audit interne sans aucune restriction impacte négativement l'efficacité de l'audit interne en la réduisant.

Ces résultats sur l'analyse du comportement de la Direction Générale démontrent, en conclusion, l'absence du soutien de la Direction Générale à l'audit interne dans les entreprises de l'échantillon. Certains problèmes généralement rencontrés par l'audit interne peuvent être surmontés s'il avait l'appui nécessaire. Dans le cadre de cette étude, il apparaît clairement que l'absence du soutien de la direction générale à l'audit interne est un comportement réducteur de l'efficacité.

CONCLUSION

Cette étude a testé empiriquement l'effet des comportements de la direction générale sur l'efficacité de l'audit interne pour un échantillon des entreprises du portefeuille de l'Etat Congolais. Cinq comportements réducteurs de l'efficacité de l'audit interne dans le chef des Directions Générales des entreprises du portefeuille, ont été analysés, à savoir : limitations des périmètres et restriction aux données, limitation des ressources, absence d'appui dans la mise en œuvre des recommandations, absence de la politique de

recrutement et d'affectation sur base des critères objectifs des auditeurs interne et absence de la sanction face aux actes non conformes des cadres et agents.

Les résultats de ces régressions démontrent que ces cinq variables exercent une influence significative sur l'efficacité de l'audit interne. Ces résultats montrent que ces comportements qui sont des caractéristiques d'un manque de soutien de la direction générale à l'audit interne ont un impact négatif sur l'efficacité de l'audit interne.

Précisons enfin que cette étude s'insère dans le cadre des études s'attachant à identifier les déterminants de l'efficacité de l'audit interne. Son originalité réside dans le fait que nous n'avons pas analysé l'efficacité de l'audit interne par les caractéristiques de l'auditeur interne (compétence et indépendance) mais plutôt par les comportements de la Direction Générale influents sur la compétence et l'indépendance des auditeurs.

BIBLIOGRAPHIE

- AIT MOUZOUN MAROUANE et EL MEZOUARI, (2019), Revue de la littérature académique et professionnelle relative aux facteurs d'efficacité des fonctions d'audit interne, Revue du contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit.
- AL-TWAIJRY et al, (2003), Développement de l'audit interne en Arabie saoudite : Une perspective de la théorie institutionnelle, *Critical Perspectives on Accounting*.
- ALZEBAN, A., & GWILLIAM, D, (2014), Facteurs influant sur l'efficacité de la vérification interne : Enquête sur le secteur public saoudien, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2).
- ARENA, M. ET AZZONE, G., (2009), Efficacité de la vérification interne : Facteurs pertinents de la satisfaction des audités, *International Journal of Auditing*, <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392>.
- ARRENA M. et AZZONE G., (2006), Internal audit in Italian organizations: a multiple case study, *Management Auditing journal*, vol. 21, n°3
- COHEN, A. ET SAYAG G., (2010), Efficacité de la vérification interne : Un examen empirique de ses déterminants dans les organisations israéliennes, *Australian Accounting Review*, <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092>.
- DELLAI HELLA et al, (2018), Impact de l'interaction entre le comité d'audit et la fonction de l'audit interne sur l'efficacité de l'audit interne, *Association des recherches et publications en management*, <https://www.cairn.info/revue-gestion-2000-2018-4-page-121.htm>.
- EBONDO E. et PIGE B., (2002), L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transactions, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vuibert, tome 8, volume 2, Novembre.
- ED-DOUADI & BAKOUR C., (2021), Efficacité d'audit interne dans le secteur marocain : proposition d'approche théorique, *Ijafame*, Volume 2, Issue 4.
- FOCAM R.V., (2017), Contrôle interne et Audit légal: Synergie totale ou rapport conflictuel,
 - o <https://www.linkedin.com/pulse/contr%C3%B4le-interne-et-audit-legal-rapport-conflictuel-ou-rigobert-fokam/>
- GHARRAFI M., & KERFALI S., (2019), L'audit interne : Coup de fouet à la bonne gouvernance territoriale, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1).
- JENSEN MECKLING, (1976), Theory of the firm : managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*.
- LENZ R. et al, (2015), Efficacité de l'audit interne : Études de cas multiples impliquant des dirigeants de la vérification et des cadres supérieurs, *EDPACS*, <https://doi.org/10.1080/07366981.2017.1278980>
- LUKIBU A. (2024), « Efficacité de l'audit interne des entités publiques : une analyse des comportements des Directeurs Généraux », in *MES-RIDS*, n°135, vol. 2, Juillet-Août 2024, www.mesrids.org
- KARRAR S. F. F., (2018), Factors Affecting Internal Audit Effectiveness in Sudanese Public Sector, *Sudan University of Science & Technology*.

- MIHRET, et AL., (2007), Efficacité de l'audit interne : Étude de cas sur le secteur public éthiopien, *Journal d'audit managérial*, vol.22, n°5.
- PRICE WATERHOUSE AND COOPERS, (2011), *Système de contrôle interne*, Séminaire, PWC, Kinshasa, RDC.
- SAKKA A. et MANITA R., (2011), « Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : une étude exploratoire sur la marché français », *Comptabilité, économie et société*, mai, Montpellier, France, pp. cd.rom. hal-00650570.
- VAN GANSBERGHE C. N., (2005), *Internal Auditing in the public sector : a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations*, *Internal Auditor*, 62(4), p. 69-73.