



HAL
open science

Audit interne et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique au sein des entreprises publiques

Ben Boubakary

► **To cite this version:**

Ben Boubakary. Audit interne et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique au sein des entreprises publiques. 2022. halshs-03705132

HAL Id: halshs-03705132

<https://shs.hal.science/halshs-03705132v1>

Preprint submitted on 27 Jun 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Audit interne et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique au sein des entreprises publiques

Ben BOUBAKARY

Enseignant-Chercheur

Université de Yaoundé II – Cameroun

boubakary24@gmail.com

Résumé

Cette étude a pour objectif d'analyser la contribution de l'audit interne à la gouvernance des entreprises publiques (EP). La nature de la problématique de recherche reste originale dans notre contexte. En effet, les travaux de recherches y relatifs sont concentrer essentiellement dans la littérature occidentale. Par ailleurs, la plupart des travaux de recherche qui se sont intéressées à l'étude de l'audit interne n'ont pas tenu compte des facteurs contextuels. Pourtant, ces derniers sont indispensables à l'efficacité de l'audit dans la réalité africaine et camerounaise en particulier. Les principaux objectifs de notre étude tiennent à : 1) examiner les normes et fondamentaux de l'audit interne à travers lesquels les gestionnaires des fonds publics sont mieux disciplinés ; 2) vérifier si les normes internationales en matière d'audit interne sont bien adaptées aux réalités socioculturelles des EP ; 3) analyser la place de l'environnement institutionnel de l'audit interne et la gouvernance des EP ; 4) apprécier l'impact de la régularité des activités de l'audit interne au sein des EP sur leur gouvernance ; 5) étudier l'impact de certains facteurs de contingence tels que la taille, le niveau d'expérience, de qualification ainsi que l'indépendance des organes d'audit interne sur la gouvernance des EP ; 6) mettre en exergue le degré d'impact d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne sur la gouvernance des EP. Pour atteindre ces objectifs, nous avons effectué une revue fouillée de la littérature théorique et empirique. Cette étude présente ainsi les bases de l'explication de la relation existant entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise. Une démarche de vérification empirique s'effectuera ultérieurement.

Mots clés : Audit interne, Gouvernance, Entreprise publique, Revue théorique.

Abstract

The objective of this study is to analyze the contribution of internal audit to the governance of public enterprises (PE). The nature of the research problem remains original in our context. Indeed, the related research works are mainly concentrated in the Western literature. Moreover, most of the research works that have been interested in the study of internal auditing have not taken into account contextual factors. However, these factors are essential to the effectiveness of auditing in the African context and in Cameroon in particular. The main objectives of our study are to: 1) to examine the standards and fundamentals of internal auditing through which managers of public funds are better disciplined; 2) to verify whether international internal auditing standards are well adapted to the socio-cultural realities of PEs; 3) to analyze the place of the institutional environment of internal auditing and PE governance; 4) Assess the impact of the regularity of internal audit activities within PEs on their governance; 5) Study the impact of certain contingency factors such as the size, level of experience, qualification and independence of internal audit bodies on PE governance; 6) Highlight the degree of impact of the implementation of recommendations made by internal audit on PE governance. To achieve these objectives, we conducted an extensive review of the theoretical and empirical literature. This study presents the basis for explaining the relationship between internal audit and corporate governance. An empirical verification process will be carried out later.

Keywords: Internal audit, Governance, Public company, Theoretical review.

Introduction

Il est largement reconnu que l'auditeur interne joue un rôle important en termes de création de bonnes structures de gouvernance d'entreprise (Florea et Florea, 2013 ; Bilal, Twafik et Bakhit, 2018 ; Zou, 2019). Dans notre environnement commercial actuel, les auditeurs internes fournissent désormais à la direction un éventail beaucoup plus large d'informations concernant les activités financières, opérationnelles et de conformité de l'organisation afin d'améliorer l'efficacité, l'efficience et l'économie des performances et des activités de la direction (Koutoupis, Pazarskis et Drogalas, 2018 ; Al Matari et Mgamal, 2019).

On s'attend à ce que le gouvernement d'entreprise renforce le rôle de l'auditeur interne ; et en même temps, l'auditeur interne fournit également des avantages à l'auditeur externe. Mihaela et Iulian (2012) ont analysé l'efficacité du contrôle interne et l'impact de la gouvernance d'entreprise sur les sociétés cotées à la Bourse de Bucarest. Un contrôle interne efficace conduit à une présentation fidèle des états financiers et augmente ainsi la confiance des parties prenantes dans les états financiers. En outre, Yassin et al. (2012) ont effectué une recherche qui examine la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise dans diverses banques commerciales au Liban. L'analyse statistique a montré plusieurs tests significatifs soutenant l'hypothèse que l'audit interne améliore la qualité de la gouvernance d'entreprise.

Dans son étude, Kibet (2008) a réalisé une enquête sur le rôle de l'audit interne dans la promotion de la bonne gouvernance d'entreprise dans les entreprises publiques. Son étude, vise à explorer le rôle et l'utilisation de la fonction d'audit interne dans la promotion de la bonne gouvernance d'entreprise dans les entreprises du secteur public, ainsi que les défis auxquels sont confrontés les auditeurs internes dans les entreprises publiques. L'étude a conclu que la fonction d'audit interne jouait un rôle important dans la gouvernance d'entreprise. Bilal, Twafik et Bakhit (2018) ont examiné l'influence de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise efficace dans les banques commerciales cotées sur le marché des valeurs mobilières. Les résultats de la recherche établissent une relation positive significative entre l'audit interne et une gouvernance d'entreprise efficace. Les variables indépendance de l'audit interne, compétence et professionnalisme, et nature du travail (Boubakary, 2019b), sont significativement associées à la gouvernance d'entreprise. En outre, la recherche a exploré le niveau d'indépendance, d'objectivité et de compétence des auditeurs chargés de l'audit des sociétés bancaires. Il en ressort clairement que l'audit interne est probablement l'un des sujets les plus dynamiques et les plus importants qui soient, et qu'il devient de plus en plus important en termes de création de structures de bonne gouvernance d'entreprise (Bilal, Twafik et Bakhit, 2018).

Selon Zou (2019), une gouvernance saine nécessite des contrôles et des équilibres de divers facteurs, et l'audit interne joue un rôle important. L'audit interne fait donc partie intégrante de la gouvernance d'entreprise. Il détermine essentiellement l'intégrité et la sécurité de la structure de gouvernance d'entreprise. Le développement sain d'une entreprise est indissociable d'une structure de gouvernance solide. Le conseil d'administration et la direction générale doivent comprendre parfaitement les différents facteurs et risques qui menacent la réalisation des objectifs (Boubakary, 2017b ; Boubakary, 2020a).

Par ailleurs, pour Zou (2019), l'audit interne joue un rôle de facilitation dans la structure de gouvernance d'entreprise, principalement dans les deux aspects suivants : (a) l'audit interne est un moyen important pour promouvoir une gouvernance d'entreprise efficace ; (b) l'audit interne et le gouvernement d'entreprise ont un objectif commun. Les entreprises sont des organisations à but lucratif, et l'efficacité du gouvernement d'entreprise est liée au degré de coordination des droits des différents détenteurs de droits.

Le gouvernement d'entreprise a pour but de parvenir à un bon équilibre entre ces relations, offrant ainsi une garantie de croissance continue des intérêts économiques de l'entreprise (Lu, 2017). En tant qu'existence indépendante et objective au sein de l'entreprise, l'audit interne peut superviser efficacement le fonctionnement de l'entreprise sans être lié, et refléter réellement les problèmes de

l'entreprise, aidant ainsi l'entreprise à améliorer l'efficacité opérationnelle et à promouvoir la croissance des intérêts économiques. Par conséquent, l'audit interne et le gouvernement d'entreprise coïncident. Néanmoins, pour garantir l'autorité de l'audit interne, les entreprises doivent créer les conditions d'un travail indépendant pour le département d'audit (Vadasi, Bekiaris et Andrikopoulos, 2019).

La différence entre l'entreprise du 21^e siècle et celle du siècle précédent est qu'elle recherche la performance et que son objectif ultime est d'assurer sa propre survie, l'économie des ressources, la protection de ses actifs et le souci majeur pour les générations futures. Par conséquent, la performance ne peut pas seulement reposer sur l'accumulation de ressources financières (Boubakary, 2018a), de ressources techniques et de personnel, mais nécessite également un contrôle interne efficace. Un système de contrôle interne efficace et efficient peut conduire à un environnement défavorable à la corruption et au détournement des fonds publics. À cet effet, les entreprises publiques doivent assurer le renforcement continu du dispositif de contrôle interne afin de sécuriser les deniers publics.

L'audit interne (AI) est un élément fondamental de la gouvernance d'entreprise (GE), car il est l'un des quatre acteurs clés de la GE avec le comité d'audit, l'audit externe et la direction (Vadasi, Bekiaris et Andrikopoulos, 2019). L'importance de l'AI dans la gouvernance d'entreprise repose sur son rôle de seul mécanisme de contrôle interne qui fonctionne au quotidien (Soh et Martinov-Bennie, 2011). Néanmoins, les recherches antérieures sur l'efficacité de l'AI et son association avec la GE ont été plutôt limitées (Mihret et Grant, 2017 ; Lenz, Sarens et Jeppesen, 2018). L'effet de la fonction d'audit interne sur l'efficacité de l'AI à travers le prisme de la théorie institutionnelle suscite une attention croissante dans la littérature sur l'AI (Arena et al., 2006 ; Arena et Azzone, 2007 ; Mihret, James et Mula, 2010). Les directives de l'Institute of Internal Auditors (IIA) sont souvent considérées comme une source de pression normative qui conduit à la professionnalisation de l'AI (Lenz et al., 2018).

Lenz et al. (2018) ont conclu que l'identité de l'IA n'est toujours pas claire, ce qui nuit à l'efficacité de l'AI, même si l'on pourrait s'attendre à ce qu'une pression normative accrue de la part de l'IIA entraîne une efficacité accrue de l'AI.

En période de crise, la gouvernance est importante car, même si elle n'est pas la cause première de la crise, elle peut contribuer à la reprise économique en étant un pilier fondamental de la transparence et de la responsabilité et, par conséquent, une partie intégrante de l'entrepreneuriat à valeur ajoutée (Kirkpatrick, 2009). La gouvernance d'entreprise au Cameroun est également intéressante car la plupart des entreprises sont contrôlées par des familles, ce qui aggrave les problèmes d'agence et les conflits principal-principal (conflit entre groupes d'actionnaires) que la gouvernance d'entreprise et les mécanismes de contrôle tentent d'atténuer (Lam et Lee, 2012 ; Regoliosi et d'Eri, 2014). Ces arguments sont complétés par Vieira (2018) qui a constaté que la nature du conseil d'administration dans les entreprises affecte leur performance en période d'adversité économique. Les résultats montrent que les orientations de l'IIA - conformité des AI aux normes de l'IIA et auditeurs disposant de certifications professionnelles- peuvent améliorer l'implication active de l'AI dans la GE.

Par ailleurs, au niveau de l'entreprise, la gouvernance est une relation entre le propriétaire d'une part, et les dirigeants d'une autre part. Cette relation inclut bien de multiples conflits d'intérêts entre ces différentes parties, elle vise à définir quelles sont les modes de direction et de gestion efficaces adaptées à l'entreprise (Boubakary et Zerbib, 2019), ce concept de GE a pour objet d'étudier la façon dont les dirigeants sont gouvernés (Yakoubi, et Zemmouri, 2017). Elle interpelle un ensemble de mécanismes ou dispositifs afin de contrôler ou de juguler le comportement opportuniste des dirigeants et permettre par conséquent de réduire des coûts organisationnels, nés de la séparation entre la fonction de propriété et la fonction décisionnelle des entreprises managériales. Parmi ces mécanismes les plus efficaces, les propriétaires comptent sur le conseil d'administration et l'assemblée générale des actionnaires (Bakhtaoui et Ouriachi, 2020).

Le pouvoir et l'effectivité du contrôle exercé pour ces deux mécanismes, se base par ailleurs sur l'existence d'auditeurs et de rapports d'audit qu'ils soient internes ou externes. Une bonne

gouvernance suppose la création de la valeur et l'amélioration des performances des entreprises et une surveillance efficace des organes de contrôle de la gestion, fait par les dirigeants (Charreaux, 2015). En ce sens, l'audit interne est mandaté par ces derniers pour contrôler les salariés. Il apparaît comme un mécanisme de la gouvernance et exerce une influence d'efficacité sur elle, en contribuant efficacement à la maîtrise des risques éventuels. En raison de sa position dans l'organisation, et son rattachement directe au comité d'audit.

L'audit interne permet de résoudre le problème d'asymétrie de l'information entre actionnaires et dirigeants (Yakoubi, et Zemmouri, 2017 ; Adja, Rabah et Olivier, 2021). C'est donc une fonction qui fournit au manager de l'entreprise des analyses, des appréciations des recommandations et lui met à sa disposition les informations nécessaires à la prise de décision concernant les activités, examiner une meilleure gouvernance pour l'entreprise, donc établir un climat de confiance dans l'entreprise et garantir une gestion orienter vers une performance durable (Boubakary, 2022).

Le Cameroun, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne. Ces instructions visent à renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, et de les aider à créer de la valeur. La réforme actuelle dans la gouvernance d'entreprise doit pousser son propriétaire à penser une stratégie efficace à travers l'adoption des bonnes pratiques de la gouvernance d'entreprise, garantes de la survie des entités économiques.

Ces dernières années, les entreprises sont obligées non seulement de créer une fonction d'audit interne mais aussi de renforcer son rôle en matière de gouvernance d'entreprise. Ce mécanisme peut conduire ces entreprises à créer de la valeur ajoutée en répondant aux attentes des parties prenantes. A cet effet, notre problématique est orientée vers le rôle d'audit interne dans la gouvernance des entreprises au Cameroun. Le choix de notre sujet, tient au fait de l'actualité managériale des entreprises camerounaises et de l'importance de la performance pour une bonne gouvernance. Dès lors, il est important tout d'abord de conceptualiser la notion de gouvernance des entreprises (1) ; bien avant d'appréhender l'impact des pratiques de l'audit interne sur la gouvernance des EP (2).

1. Conceptualisation de la gouvernance des entreprises

La gouvernance est un ensemble de règles, de mécanismes, de politiques et de procédures pour gérer l'utilisation des fonds publics dans les entreprises. Les politiques de la gouvernance varient d'un pays à l'autre et peuvent couvrir des questions liées aux lois fiscales, à la gestion budgétaire, à la gestion de la dette, aux subventions et aux entreprises publiques. Un système de gestion des finances publiques qui fonctionne bien est essentiel pour garantir la responsabilité et l'efficacité de l'utilisation des ressources financières publiques, et un système de gestion des finances publiques fonctionne mal peut entraîner un grave gaspillage de ressources limitées. Dans cette section, nous allons analyser successivement la gouvernance vue à travers le prisme de la gestion par les résultats (1.1.), l'utilité de la mesure des résultats (1.2.), la gouvernance sous le prisme de la théorie du bien public/bien commun (1.3.) et la gouvernance via la responsabilisation et de l'efficacité en matière d'utilisation des ressources financières (1.4.)

1.1. La gouvernance vue à travers le prisme de la gestion par les résultats

La gouvernance implique l'efficacité et son adaptabilité (évaluation par des variables organisationnelles) et l'efficacité (par l'optimisation des ressources, l'offre et l'évaluation de l'interface politico-administrative). La gestion par les résultats ou gestion axée sur les résultats, est un mode de gestion qui mise simultanément sur la qualité des services aux citoyens, l'optimisation des ressources disponibles et la conformité aux règles administratives (Mazouz et Leclerc, 2008).

Plusieurs pays se sont engagés dans de nombreuses réformes et initiatives visant à améliorer la rentabilité et l'efficacité, à accroître la qualité des services publics, à devenir axés sur les résultats et les citoyens, et à mettre l'accent sur la planification stratégique et opérationnelle (Try et Radnor, 2007). Ce changement de paradigme mondial dans la gestion du secteur public intègre des concepts,

des outils et des techniques de gestion adoptés de la gestion du secteur privé. Ces réformes, qui se sont étendues tout au long des années 1980, sont devenues collectivement connues sous le nom de Nouvelle gestion publique (Pollitt et Bouckaert, 2000), et ont été responsables d'un certain nombre de changements dans le secteur public. Dans la plupart des pays de l'OCDE, la nouvelle gestion publique a été le thème clé de l'avancement de la gestion du secteur public, incorporant de nombreuses techniques de gestion du secteur privé dans le secteur public.

On peut affirmer que la gestion axée sur les résultats représente un changement fondamental dans la responsabilité des gestionnaires du secteur public, en intégrant les résultats dans la responsabilité des programmes. Cela s'ajoute clairement à la responsabilité historique des cadres pour les ressources, les activités et les résultats des programmes. Dans ce paragraphe, nous allons appréhender la gouvernance d'une part via l'évaluation par des variables organisationnelles (1.1.1.) ; et d'autre part, à travers l'optimisation des ressources.

1.1.1. La gouvernance via l'évaluation par des variables organisationnelles

Selon Jackson (1993), la performance et le succès des entreprises publiques constituent une responsabilité managériale. Il s'agit là d'un problème inhérent au nouveau paradigme de gestion du secteur public. Pour certains, il s'agit d'un constat d'une évidence criante. Mais, un moment de réflexion permet de se rendre compte que si les dirigeants des EP sont désireux d'introduire des systèmes qui garantissent que les performances sont mesurées et évaluées, ils font peu pour permettre l'évaluation des performances stratégiques des services publics. Cela reviendrait à évaluer l'efficacité des services et, par conséquent, à mettre dans le domaine public des informations politiquement sensibles qui seraient utilisées pour juger, dans l'arène politique, de l'efficacité et de l'efficacité du processus d'élaboration des politiques.

Pour Cheng *et al.* (2014), les environnements internes et externes de l'entreprise constituent des facteurs importants de la protection de son patrimoine. En effet, l'environnement interne est étroitement lié aux ressources humaines de l'entreprise ou de l'organisation, et à la manière dont les personnes effectuent leur travail conformément à la mission de l'organisation. Dans une certaine mesure, l'environnement interne est contrôlable et modifiable grâce aux processus de planification et de gestion. L'environnement externe, par contre, n'est pas contrôlable. Les dirigeants d'une entreprise n'ont aucun contrôle sur les concurrents, les modifications de la législation ou les conditions économiques générales. Cependant, les dirigeants d'une entreprise ou d'une organisation ont un certain contrôle sur la façon dont l'entreprise réagit aux changements de son environnement externe. Les facteurs de l'environnement interne qui peuvent avoir un impact significatif sur le bien-être d'une entreprise ou d'une organisation, et donc la protection de son patrimoine sont :

- Ressources humaines : les connaissances, l'expérience et les capacités du personnel d'une organisation sont un facteur déterminant de sa réussite. C'est pourquoi les organisations accordent une attention particulière au recrutement du personnel et s'engagent également dans la formation du personnel et des volontaires afin de renforcer les capacités de l'organisation. Dans la poursuite de ses stratégies de recrutement et de formation, une organisation est souvent limitée par sa capacité financière. Néanmoins, la formation du personnel est un aspect essentiel de la bonne gestion d'entreprise, et même dans des circonstances financières difficiles, c'est une stratégie réalisable (Rojot, 2010).

- La culture organisationnelle : la culture au sein de l'organisation est un facteur très important de la réussite d'une entreprise. Le comportement des employés et leur capacité à mieux faire font une différence très significative dans la sécurisation des ressources de l'entreprise, notamment la non gaspillage de ressources. Les attitudes négatives peuvent avoir un impact important sur la capacité de l'organisation à mettre en œuvre des stratégies de développement (Boubakary, 2018b ; Boubakary, 2018c), même si les processus de planification sont minutieux. Des attitudes positives de la part du personnel et des volontaires faciliteront non seulement la tâche de la direction, mais seront également

remarquées et appréciées par les clients de l'entreprise ou les membres de l'organisation (Bertrand, 2011).

- La capacité financière : la capacité financière est un facteur à part entière qui influence l'environnement interne de l'organisation. Même si les autres facteurs internes sont bons, il est très difficile pour une organisation qui manque de liquidités de mettre en œuvre les stratégies du plan stratégique viable. Si l'organisation connaît des difficultés financières, cela peut avoir un impact sur le moral du personnel car les budgets doivent être excessivement serrés.

- Les actifs : l'environnement interne de l'organisation peut être enrichi ou appauvri par ses actifs. Par exemple, les locaux de l'organisation peuvent être agréables et stimulants, ou pudiques et déprimants. La disponibilité des équipements est un autre actif qui peut avoir un impact significatif sur l'environnement interne. Si l'équipement est insuffisant ou ne répond pas aux normes attendues, le personnel peut être gêné dans l'exercice de ses fonctions, ou si l'équipement est utilisé par les clients, la satisfaction de ces derniers diminuera. Selon Véry et Monnet (2009), les actifs de l'entreprise sont les facteurs essentiels de sa santé financière.

- Le management : la capacité de l'équipe de direction et les styles de leadership employés par les dirigeants auront également un impact majeur sur la sécurisation des ressources de l'entreprise et sa culture organisationnelle. Des formes plus contemporaines de gestion impliquent les travailleurs dans les processus de prise de décision et sont convaincues que, même si les managers et les travailleurs ont des points de vue différents, ils ont tout à gagner à travailler ensemble pour atteindre les objectifs de l'entreprise (Drucker, 2012).

La taille de l'entreprise est également un facteur non négligeable dans la gouvernance des EP. En effet, dans les structures de grande taille, la sécurisation des ressources de l'entreprise est souvent difficile (Tchouassi, 2017). La composante sociale de l'entreprise, notamment le niveau de qualification et le niveau de motivation des employés constitue aussi un facteur important pour la sécurisation des ressources de l'entreprise (Ben Hassen et Hofaidhllaoui, 2012).

La gouvernance des EP passe en plus par un meilleur contrôle de la gestion des biens. En effet, les EP doivent prendre des mesures pour mieux protéger ses ressources financières, en se libérant des méthodologies classiques et peu efficaces comme les feuilles de calcul, et mettre en place des stratégies de contrôle d'accès pour se protéger des vulnérabilités. Une gestion centralisée et automatisée des ressources financières peut répondre à ces recommandations, car elle permet de suivre de façon automatisée le mouvement des fonds des EP.

1.1.2. La gouvernance via l'optimisation des ressources et l'offre

Les dépenses dans les EP représentent près de la moitié de leur production. Compte tenu de leur impact sur leurs ressources et leur administration, il est important de planifier et d'exécuter avec soin ces dépenses à tous les niveaux afin de sécuriser les ressources de l'entreprise. La capacité de chaque EP à mettre en œuvre un programme efficace, à renforcer ses ressources, à générer des revenus et des niveaux de vie plus élevés pour ses employés à garantir la sécurité et à préserver la cohésion sociale - le tout sur une base durable et à long terme - ne dépend pas seulement des ressources dont il dispose, mais aussi de la manière dont elles sont utilisées.

Le gaspillage des fonds publics dans les EP oblige le gouvernement à faire des choix sur les priorités, à travers un cycle budgétaire régulier de planification, de négociation et de mise en œuvre. Sécuriser les fonds publics dans les EP revient à maximiser l'efficacité et l'efficacité des fonds des EP, en appliquant des contrôles et éviter le gaspillage, les erreurs, la fraude et la corruption. Les EP ont le devoir, vis-à-vis des citoyens et de l'État, de veiller à ce que chaque franc soit géré avec prudence.

Les fonds publics dans les EP sont mobilisés par quatre voies : en fournissant des services publics par l'intermédiaire de leur propre personnel et de leurs propres installations ; en obtenant des subventions de la part de l'État et d'autres organisations, conformément aux règles relatives aux aides de l'État ;

en effectuant diverses prestations ; et en vendant des biens, des services et des travaux pour compléter les ressources internes ou pour poursuivre des objectifs politiques.

1.2. L'utilité de la mesure des résultats

Selon Balabonienė et Večerskienė (2015), appréhender la gouvernance des EP revient à mesurer sa performance. Cette dernière peut être considérée comme l'un des principaux outils permettant d'évaluer la situation actuelle et de prendre des décisions pour améliorer la qualité des services fournis. Le principal objectif des EP est de réaliser des bénéfices, tout assurant un service public satisfaisant.

Selon Zeithalm et Bitner (2003), l'environnement concurrentiel affecte le plus douloureusement les secteurs économiques dont les résultats ne sont pas tangibles et dont l'impact se fait sentir après une longue période. Il est donc très important pour les organisations du secteur public de mesurer leurs performances. En effet, les EP sont soumis à la concurrence du secteur privé dont l'efficacité est le principal critère d'évaluation de leurs performances. Le secteur public étant constitué des finances de l'État (fonds, actions, etc.), des ressources matérielles (terrains, bâtiments, etc.) et humaines (cadres et employés recrutés sur les fonds budgétaires de l'État), des processus qui modifient ces ressources et des produits de ces processus (services publics et administratifs, actes juridiques individuels et normatifs, paiements, investissements), il semble logique d'appréhender la sécurisation des ressources à travers l'augmentation des bénéfices, la satisfaction des besoins de l'État, et l'atteinte des objectifs. La gouvernance dans ces EP traduit l'expression de leur performance (De Bruijn, 2002).

1.3. La gouvernance sous le prisme de la théorie du bien public/bien commun

La réflexion sur les biens publics est évolutive en fonction du degré de développement des sociétés. À partir du 19^e siècle, la plupart des biens publics était principalement nationaux et relevait de la souveraineté nationale : la justice, la sécurité, la santé ou encore l'éducation, qui devaient être assurées par les États souverains. Les biens publics à dimension internationale ne concernaient que les biens naturels communs, relevant de la souveraineté de plusieurs États, et régis par des traités internationaux tels que la haute mer, l'union postale universelle pour la gestion internationale de la poste et des télécommunications. Par la suite, les risques se sont mondialisés et se sont portés sur des enjeux nouveaux. Ils concernent divers domaines : technologique, industriel, écologique, social. C'est alors que le monde connaît une globalisation des problèmes, qui appelle une réflexion sur le moyen de les contenir, en recourant à la reconnaissance des biens publics globaux (Dupré, 2009).

Cependant, dans le cadre de cette étude, nous allons nous limiter aux biens publics nationaux. En philosophie, en économie et en sciences de sciences, le bien commun (également appelé patrimoine public) désigne soit ce qui est partagé et bénéfique pour tous ou la plupart des membres d'une communauté donnée, soit ce qui est obtenu par la citoyenneté, l'action collective et la participation active dans le domaine du service public (Boubakary, 2017a).

Le concept de bien commun s'est développé grâce aux travaux de Thomas d'Aquin, Niccolò Machiavel, John Locke, Jean-Jacques Rousseau, James Madison, Adam Smith, Karl Marx, John Stuart Mill, John Maynard Keynes, John Rawls et de nombreux autres penseurs. Dans la théorie économique contemporaine, un bien commun est tout bien qui est rival mais non excluable. Le bien commun apparaît dans le sous-domaine de l'économie du bien-être et fait référence au résultat d'une fonction de bien-être social (Lee, 2016). Une telle fonction de bien-être social, à son tour, serait ancrée dans une théorie morale du bien (comme l'utilitarisme). La théorie du choix social vise à comprendre les processus par lesquels le bien commun peut ou non être réalisé dans les sociétés par l'étude des règles de décision collective. Enfin, la théorie du choix public applique la méthodologie microéconomique à l'étude des sciences de gestion afin d'expliquer comment les intérêts privés affectent les activités et les résultats dans le secteur public.

Dans la sphère publique, le bien commun fait référence aux institutions culturelles ou institutionnelles que les membres d'une communauté ont une obligation relationnelle tous de prendre soin de certains

intérêts qu'ils ont en commun (Tirole, 2017). Parmi les exemples canoniques du bien commun, on peut citer le réseau routier, les parcs publics, la protection policière et la sécurité publique, les tribunaux et le système judiciaire, les écoles publiques, les musées et les institutions culturelles, les transports publics, les libertés civiles, telles que la liberté d'expression et la liberté d'association, le régime de propriété, l'air pur et l'eau propre, et la défense nationale. Le terme lui-même peut faire référence soit aux intérêts que les membres ont en commun, soit aux installations qui servent les intérêts communs (Finkin et Post, 2009). Par exemple, on peut dire la nouvelle bibliothèque publique servira le bien commun ou la bibliothèque publique fait partie du bien commun.

En tant que concept philosophique, le bien commun est mieux compris comme faisant partie d'un modèle global de raisonnement pratique entre les membres d'une communauté politique. Ce modèle part du principe que les citoyens entretiennent une relation "politique" ou "civique" les uns avec les autres et que cette relation les oblige à créer et à maintenir la transparence dans la gestion de la chose publique (Facal et Mazouz, 2013). En tant que membres d'une communauté politique, nous sommes tous impliqués dans la vie publique de notre communauté et dans notre propre vie privée, ce qui soulève une série de questions sur la nature et la portée de chacune de ces entreprises. Par exemple, quand sommes-nous censés prendre des décisions fondées sur le bien commun ?

Au-delà de la gestion par les résultats, de l'utilité de la mesure des résultats, et de la théorie du bien public/bien commun, la gouvernance nécessite d'être cernée via la responsabilisation et de l'efficacité en matière d'utilisation des ressources financières.

1.4. La gouvernance via la responsabilisation et de l'efficacité en matière d'utilisation des ressources financières

Il sera question ici s'examiner d'une part la responsabilisation des dirigeants dans l'utilisation des ressources financières des EP (1.4.1.) et d'autre part la notion l'efficacité en matière d'utilisation des ressources financières des EP (1.4.2.).

1.4.1. La responsabilisation des dirigeants dans l'utilisation des ressources financières des EP

Selon Quynh (2005), la responsabilité sociale des entreprises est devenue un sujet important dans la gestion organisationnelle publique, qu'il s'agisse d'un point de vue théorique que pratique. Les comportements irresponsables des dirigeants des EP ont des impacts négatifs importants sur les ressources des entreprises publiques. Les dirigeants des EP, pour restaurer leur image et améliorer ces comportements irresponsables qui affectent leur réputation, tentent de légitimer leurs actions en adoptant une nouvelle norme décisionnelle : les normes éthiques.

Le concept de RSE est souvent évoqué sous l'angle du triple résultat, ce qui conduit à évaluer la performance de l'entreprise sous trois angles : l'environnement (compatibilité entre les activités de l'entreprise et le maintien de l'écosystème), la société (conséquences sociales du comportement de l'entreprise) et l'économie (performance financière), cette tendance semble être le résultat de divers facteurs contextuels qui se sont marqués ces dernières années - dont deux sont essentiels : 1) la mondialisation des produits et des marques ; 2) l'augmentation des écarts entre les populations et l'épuisement des ressources naturelles a profité aux pays riches.

La responsabilité des dirigeants des EP a plusieurs dimensions. Par exemple, la responsabilité peut être interne ou externe. La responsabilité interne consiste à rendre des comptes la situation financière des EP à leurs échelons supérieurs, notamment la structure de tutelle de l'entreprise par les échelons inférieurs à la lumière de l'autorité déléguée et des objectifs prévus. La responsabilité externe fait référence à la responsabilité d'un département ou d'une agence vis-à-vis d'un organe externe comme le conseil d'administration. L'obligation de rendre des comptes peut être *ex ante*, c'est-à-dire qu'elle peut exiger par le ministère de tutelle ou d'un organisme qu'il rende des comptes avant de prendre une mesure. Elle peut être *ex post*, en exigeant un rapport sur les résultats de l'action. L'obligation de rendre des comptes peut également être modificative, c'est-à-dire qu'elle peut exiger une action corrective pour redresser une situation (Khan, 2013). La raison pour laquelle les dirigeants des EP

doivent rendre des comptes réside dans la nature même de leur relation avec les ressources publiques. Ils entretiennent une relation de confiance avec ces ressources. L'État doit savoir comment ils se sont acquittés de leur responsabilité à l'égard de cette confiance qui leur est accordés.

L'idée la plus communément admise sur la responsabilité des dirigeants des EP est que, ceux-ci sont tenus de répondre de l'ensemble des effets à court et long terme de leurs actions sur les ressources des EP dont ils sont les gardiens et de s'assurer que leurs gestions sont congruentes avec les attentes sociétales actuelles, émergentes et futures, mais aussi les objectifs qui leur ont été assignés par l'État. Le recours à des questions de responsabilité des dirigeants des évoque souvent un retour à la moralité ou à un contrat explicite ou implicite avec la gestion fonds publics. Ainsi, la gouvernance de l'approche de la responsabilité des dirigeants des EP dérive directement de la responsabilité morale de ceux-ci : le dirigeant doit agir de manière responsable parce qu'il est de son devoir moral de le faire et de son intérêt. La responsabilité des dirigeants des EP ne sert pas un idéal, elle est simplement un moyen pour une fin donnée : la recherche d'une meilleure image et une plus grande rentabilité des EP. La croyance que l'éthique est essentielle à la réussite commerciale est symbolisée par des slogans du type « *Ethics Pays* » ou « *Ethics is good business* » (Quynh, 2005).

Les dirigeants des EP sont nombreux qui refusent de communiquer la situation financière de leurs entreprises de façon cohérente et responsable, soit parce qu'ils n'y trouvaient pas d'avantages, soit parce qu'ils ont peur de communiquer des informations dites confidentielles et sensibles. Pourtant, le nouveau régime financier de l'État qui exige la transparence et la bonne gestion des ressources publiques les poussent à penser à une communication plus ouverte et transparente. Plus qu'une méthode défensive contre les pressions du contrôle de l'État, la communication sur la situation financière des EP et la stratégie éthique de leurs dirigeants offre des meilleures garanties de sécuriser les fonds publics dans ces EP. Toutefois, il convient de préciser que, la responsabilité des dirigeants des EP ne garantit pas la réussite celles-ci, force est de constater qu'il est nécessaire d'y adjoindre une politique particulière, notamment celle de l'atteinte de l'efficacité en matière d'utilisation des ressources financières.

1.4.2. La gouvernance via l'efficacité en matière d'utilisation des ressources financières des EP

L'efficacité est le critère primordial de la bonne gouvernance, et concerne la mesure dans laquelle la réalisation des objectifs de l'entreprise est relative aux ressources utilisées atteints à moindre coûts. L'utilisation des ressources peut être spécifiée en quantité ou en argent et sont des facteurs qui sont consommés dans le processus de création de valeur.

Au sein de l'économie sociale, le concept d'optimalité de Pareto a été défini comme le critère d'efficacité de base en matière d'utilisation des ressources. L'optimalité de Pareto signifie que la distribution des ressources est efficace si la modification de l'allocation des ressources ne peut pas augmenter le bien-être d'au moins un individu sans que le bien-être soit simultanément réduit pour un deuxième individu. L'objectif que l'on souhaite atteindre dans le secteur public est largement lié au bien-être et à l'égalité sociale. Un aspect clé du secteur public est qu'en plus de mettre l'accent sur un bon service, le secteur public a également la responsabilité supplémentaire de fournir une valeur supplémentaire et un produit de qualité à ses clients (Klausen, 1996 ; Boubakary et Zerbib, 2016a).

L'efficacité au sein du secteur public comprendra également des services de qualité, l'accessibilité pour les utilisateurs, la sécurité des services offerts et la confiance dans les services offerts. L'importance accrue accordée à la gestion des performances dans le secteur public a également contribué à renforcer les exigences en matière d'amélioration de la gestion financière (Busch *et al.*, 2002). Les dirigeants des EP doivent donc rendre l'utilisation des ressources financière des EP bénéfique pour la société. La loi sur les marchés publics doit permettre de garantir une utilisation aussi efficace que possible de ces ressources. Pour ce faire, il faut s'assurer que les marchés publics reposent sur les principes d'une saine gestion des affaires et de l'égalité de traitement (Lovdata, 1997).

Selon l'OCDE (2015), dans les organisations publiques, l'efficacité est un concept large. Premièrement, il a une dimension budgétaire, déterminée par les règles, le processus de planification

et le cadre institutionnel nécessaires à la croissance à long terme et à la viabilité budgétaire. La deuxième dimension est la productivité, qui dépend de l'efficacité des dépenses, des plans et des impôts pour atteindre les objectifs de bien-être (croissance et redistribution). La troisième dimension correspond à l'efficacité économique, à savoir la gestion et l'organisation des plans de dépenses et le régime fiscal, ce dernier incluant des mesures de lutte contre l'économie parallèle.

Au terme de cette section consacré à l'analyse du concept de gouvernance, il convient de mentionner que, celui-ci n'a pas connu une étude approfondie dans la littérature en sciences de gestion. Néanmoins, ce concept peut être appréhendé sous le prisme de la gestion par les résultats, de l'utilité de la mesure des résultats et la théorie du bien public/bien commun. Dès lors, l'analyse des liens théoriques entre la pratique de l'audit interne et la gouvernance des EP retiendra notre attention dans la section suivante.

2. La pratique de l'audit interne et la gouvernance des EP

Dans les établissements publics, la démarche de performance, notamment au Cameroun, est encore la plus récente, et la réflexion part véritablement de la loi organique relative au nouveau régime financier de l'État. Ce dernier vise à doter les EP de nouveaux outils de gestion en vue d'améliorer les résultats de la gestion publique en termes d'efficience, d'efficacité et de qualité des services rendus aux citoyens. À cet effet, nous allons analyser dans cette section, d'une part les théories qui sous-tendent de l'audit interne dans les entreprises (2.1.) ; et d'autre part l'incidence de l'audit interne sur la gouvernance des EP (2.2.).

2.1. Les théories qui sous-tendent de l'audit interne dans les entreprises

Dans ce paragraphe, quatre théories seront successivement examinées, à savoir : la théorie des coûts de transaction ; la théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise ; la théorie de la contingence structurelle ; et la théorie du management interculturel.

2.1.1. La théorie des coûts de transaction

Pour les théoriciens des coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson, 1985), l'entreprise, contrairement au marché, apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. En effet, « ce qui distingue les entreprises des marchés, c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés » (Ebondo et Pigé, 2002). Pour toutes ces raisons, d'abord les dirigeants de grandes entreprises puis les dirigeants de PME/PMI ont dû internaliser l'essentiel des travaux d'audit légal en créant des services d'audit interne.

L'objectif des dirigeants et auditeurs souhaitant transférer la réalisation des travaux d'audit et de contrôle de conformité aux auditeurs internes est clair : il s'agit de réduire les honoraires des commissaires aux comptes. Par conséquent, la théorie des coûts de transaction fournit des raisons pertinentes pour la mise en place d'un service d'audit interne dans une entreprise. Dans les groupes internationaux, la théorie économique du transfert interne fournit la même explication. En effet, au regard de la théorie économique des transferts internes, l'utilisation de prix de transfert internes et/ou de prix de transfert met en évidence le coût pour les entreprises de répondre à leurs besoins par des solutions internes.

Selon Bouquin (2001), lorsque les entités ont la liberté d'acheter ou de vendre aussi bien à l'extérieur qu'à l'intérieur, « les prix internes jouent un rôle déterminant dans l'obtention et l'utilisation des ressources ». Cependant, Bouquin (2001) fait la distinction entre l'impact des facturations internes sur l'allocation des ressources (pour un fournisseur plutôt qu'un autre) et son impact sur davantage de problèmes pouvant résulter de l'amélioration de la performance des coûts. Pour lui, la perspective de devoir vendre en interne sous concurrence externe incite les partenaires amont à coopérer avec les partenaires aval.

Dès lors, les facturations internes apparaissent comme « un mécanisme de renforcement de la gestion des processus... ». Toutefois, lorsqu'il s'agit de transferts tarifaires entre établissements d'une même entreprise, l'impact sur le compte de l'entreprise est nul. En revanche, s'il s'agit du prix de transfert entre les filiales juridiquement indépendantes du groupe, l'impact du transfert sur les comptes de chaque filiale est particulièrement flagrant en termes de fiscalité.

2.1.2. La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise

On attribue la paternité de la théorie de l'agence à Jensen et Meckling (1976). Dans leur article fondateur, les deux auteurs soutiennent que le fonctionnement de l'entreprise est caractérisé par des relations contractuelles. Lorsqu'une entreprise ou un particulier confie la gestion de ses propres intérêts à un tiers, on parle de relation d'agence. L'exemple le plus courant est la relation contractuelle entre le propriétaire du capital financier (actionnaire) appelé « principal » et le chef d'entreprise appelé « mandataire ». Pour Jensen et Meckling, cette dimension contractuelle va créer un conflit d'intérêt au sein de l'entreprise, qui est un facteur de coût. Ces conflits peuvent être exacerbés lorsque les dirigeants sont géographiquement éloignés des actionnaires. Les dirigeants de filiales peuvent profiter de la liberté offerte par l'éloignement géographique pour agir contre les intérêts du groupe.

Dans ce cas, l'audit externe apparaît comme un mécanisme de contrôle et de surveillance des comportements des agents à distance qui préfèrent laisser la maison mère supporter les frais d'agence sans remplir toutes ses obligations contractuelles. En tant que produit de la haute direction, l'audit interne n'est pas considéré comme un mécanisme de surveillance des relations d'agence par la théorie de l'agence. Cependant, ces dernières années, la théorie de l'agence a provoqué de nombreux développements dans la gouvernance d'entreprise (Charreaux, 1997 et 2000), et ces développements ont également tendance à utiliser l'audit interne comme mécanisme de gouvernance d'entreprise. En effet, parmi les conflits d'intérêts pouvant survenir entre actionnaires et dirigeants, les modes actuels de gouvernement d'entreprise semblent plus enclins à résoudre les conflits résultant du déséquilibre d'information (asymétrie d'information) entre agent et principal. L'audit interne, rattaché au comité d'audit (lorsqu'il existe), a (comme l'audit externe ou légal) un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise.

Pour Gramling *et al.* (2004), la gouvernance d'entreprise comporte quatre volets : les auditeurs externes, les comités d'audit, la direction et les fonctions d'audit. L'apport de l'audit interne en tant que fonction de participation à la gouvernance peut se traduire par sa relation avec les trois autres acteurs en charge de la gouvernance d'entreprise. La fonction d'audit interne se manifeste comme une fonction ressource. Cependant, l'auteur admet que la nature et la valeur de l'audit interne en tant que fonction ressource dépendent de la qualité de la fonction d'audit interne. La gouvernance d'entreprise renforce l'indépendance des auditeurs internes (Brody et Lowe, 2000). Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise peut être évalué à deux niveaux : la réduction de l'asymétrie d'information et la gestion des risques.

Concernant le premier niveau, il est acceptable qu'en plus des informations comptables et financières sur les actionnaires, le dirigeant dispose d'informations complètes, qui proviennent des rapports de comptabilité de gestion et d'audit interne, et qu'il en soit le seul destinataire. L'existence du Comité d'Audit, destinataire du rapport d'audit interne, semble donc être non seulement l'auditeur externe, mais aussi constitue la courroie de transmission entre l'auditeur interne et le conseil d'administration. C'est grâce à cette connexion que l'audit interne peut aider à réduire l'asymétrie d'information dans la gouvernance d'entreprise.

L'audit interne joue également un rôle clé dans la gestion des risques de l'entreprise, notamment dans le processus d'élaboration des rapports de contrôle interne requis par la loi de sécurité financière (LSF) pour les sociétés cotées. En effet, son rôle est surtout d'évaluer le dispositif du contrôle interne.

Par conséquent, il est plus approprié de fournir au conseil d'administration des informations sur les faiblesses du système de contrôle interne ou les domaines de risque qui peuvent entraver la réalisation

des objectifs stratégiques, opérationnels, d'information et de gestion. Gramling et Myers (2006) ont souligné le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques de l'entreprise.

Selon les deux auteurs, les auditeurs internes ont une influence sur ses cinq composantes : « Il donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le *reporting* sur les risques majeurs a été correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé ».

D'après les résultats de leurs recherches, comme le montre le tableau 1 ci-dessous, en général, l'audit interne ne joue actuellement qu'un rôle modéré dans la gestion des risques de l'entreprise. Il est certain que ce rôle puisse se développer, notamment dans l'évaluation du processus de gestion des risques de l'entreprise.

Tableau 1 : Les principaux rôles de l'audit interne dans le management des risques d'entreprise

Activités relatives au management des risques de l'entreprise	Responsabilité actuelle	Responsabilité idéale ou souhaitée
Donner l'assurance sur les processus de management des risques	3,10	3,80
Donner l'assurance que les risques sont correctement évalués	3,00	3,60
Évaluer les processus de management des risques d'entreprise	3,17	3,82
Évaluer le reporting des risques principaux	3,09	3,70
Revoir le management des risques principaux	3,19	3,76

Source : Gramling et Myers (2006).

Tableau 2 : Les rôles légitimes de l'audit interne

Activités relatives au management des risques de l'entreprise	Responsabilité actuelle	Responsabilité idéale
Identifier et évaluer les risques	3,38	3,50
Assister le management dans la recherche des solutions aux risques	2,84	3,11
Coordonner les activités relatives au management des risques de l'entreprise	2,47	2,75
Consolider le reporting relatif aux risques	2,87	3,10
Maintenir et développer le cadre du management des risques de l'entreprise	2,49	2,73
Œuvrer en faveur de la mise en place du management des risques de l'entreprise	2,88	3,27
Développer la stratégie du management des risques au service du conseil d'administration	2,23	2,51

Source : Gramling et Myers (2006).

2.1.3. La théorie de la contingence

L'objectif d'un audit est de tester la fiabilité des informations, des politiques, des pratiques et des procédures d'une entreprise. Divers facteurs de l'audit ont un impact sur les résultats finaux d'une entreprise, et la théorie de la contingence tient compte de ces facteurs au cours du processus d'audit. Cette théorie de la contingence est devenue récemment la théorie prédominante qui a reçu l'attention

d'un plus grand nombre de chercheurs dans le domaine de la comptabilité et de l'audit (Elgowairi et Safar, 2018). Bien que l'application d'une théorie puisse avoir des effets divers, l'efficacité et l'efficience d'une théorie peuvent également dépendre de la façon dont elle est envisagée. En outre, la pertinence d'un facteur donné devrait dépendre d'autres facteurs (Fieder et Mahar, 1979). Cela est dû au fait qu'elle dépend de l'interprétation que l'on fait de la théorie et qu'une telle théorie possède la capacité de produire des hypothèses précises et des fonctions proportionnelles.

La théorie de la contingence est généralement applicable dans la situation de la mise en œuvre de l'efficacité (Boubakary, 2016). Différentes recherches ont utilisé cette théorie dans la réalisation de la performance au niveau organisationnel ou, par exemple, à l'utiliser pour définir l'efficacité du système de connaissance de la comptabilité (Elgowairi et Safar, 2018). Il a finalement été constaté que l'efficacité d'un tel système dépend de trois variables contingentes, à savoir la formalisation de l'organisation, l'inter-subordination de l'information entre les zones dynamiques de l'organisation et l'interdépendance de l'implication de l'information avec d'autres organisations. De même, l'efficacité des systèmes comptables de conception dépend de leur capacité à s'adapter aux nombreux changements provenant de facteurs externes et internes. Il est apparu que l'efficacité perçue dépend de la modération de la fonction sur le cadre de contrôle et la structure de prise de décision (Gimzauskiene et Kloviene, 2011).

Dans le même ordre d'idées, la théorie de la contingence a proposé que l'efficacité d'une organisation dépende des divers éléments des sous-systèmes dans lesquels la mesure de la performance est l'un de ces sous-systèmes. À cet égard, étant donné que la présente étude se concentre sur la gouvernance par le biais de l'audit interne, nous faisons recours à la théorie de la contingence pour prédire que l'efficacité de l'audit interne dépend de diverses variables appropriées.

Ainsi, des études antérieures (Gerdin, 2005 ; Jokipii, 2010) ont noté qu'un système de contrôle peut devoir être adapté à des caractéristiques contextuelles multiples et parfois contradictoires. Certaines caractéristiques de l'organe du contrôle interne telles que la taille du service d'audit, son expérience, son indépendance ainsi que les qualifications des auditeurs internes sont susceptibles d'impacter les mécanismes de contrôle dans les EP. Cependant, ces caractéristiques ne peuvent pas être les seules variables susceptibles d'avoir un effet sur le contrôle interne, mais sont considérées comme les plus pertinentes et sont largement examinées dans la littérature sur le contrôle (Chenhall, 2003).

Les premières recherches sur la contingence suggèrent que la taille d'une organisation peut affecter sa méthode de conception et d'utilisation des systèmes de gestion (Hoque et James 2000). Cette vision de la théorie de la contingence est utilisée par Merchant (1981, 1984) ; Boubakary (2016) ; Boubakary, Boukar, et Tsapi (2017), qui soutient que la croissance de l'organisation augmente les problèmes de communication et de contrôle. Cela est dû à l'inadéquation du contrôle de gestion orienté vers le comportement, qui est utile dans les petites entreprises mais ne convient pas aux grandes entreprises. Des études de contingence antérieures proposent également que lorsque la taille d'une organisation augmente, ses processus de contrôle deviennent plus spécialisés et sophistiqués (Bruns et Waterhouse, 1975 ; Hoque et James, 2000).

Duncan *et al.* (1999) examinent des organisations à but non lucratif de tailles différentes et constatent que plus l'organisation est grande, plus les contrôles internes sont utilisés. La taille d'une organisation est liée à la disponibilité des ressources et à la différenciation interne, d'où la nécessité d'un système de contrôle plus sophistiqué. En outre, aucune recherche n'a été menée spécifiquement sur les contrôles internes dans les petites organisations. Il s'agit d'une question secondaire ou tertiaire dans certaines études d'audit (par exemple Wallace et Kreutzfeldt, 1995) et ces études ont montré que les petites organisations ont des systèmes de contrôle plus faibles que les grandes organisations.

En outre, dans les petites entreprises, la direction s'inquiète du fait que les cadres de contrôle interne ne sont pas adaptés de manière appropriée à l'environnement de contrôle des petites entreprises. Le contrôle interne est aussi important dans les petites entreprises que dans les grandes, bien qu'il ait été noté que le contrôle peut différer considérablement. L'implication directe de la direction a été

considérée comme une compensation adéquate pour un système de contrôle moins sophistiqué (Jokipii, 2010).

De même, les conclusions de Krishnamoorthy (2008) ont révélé l'effet contingent du comité d'audit sur la relation entre les auditeurs internes et les auditeurs externes. Cependant, Sudsomboon et Ussahawanitchakit (2009) ont utilisé la théorie de la contingence dans le domaine du succès de l'audit, et ont conclu que ce succès dépendait des variables suivantes : la force des parties prenantes, la réglementation professionnelle, l'indépendance de l'audit, la qualification des auditeurs, la réputation de l'audit et la qualité de l'audit. Cela montre l'importance de la théorie de la contingence dans la perspective de l'audit. En plus, l'étude d'Endaya et Hanefah (2013) a révélé que, la relation entre les caractéristiques des auditeurs internes et la performance du département d'audit interne sur l'efficacité de l'audit interne est contingente au soutien des membres de l'organisation.

Badara (2015) a montré l'effet de la théorie de la contingence sur l'efficacité de la fonction d'audit interne. Par conséquent, compte tenu de ces différentes analyses, la théorie de la contingence constitue une théorie très pertinente pour expliquer la recherche sur l'efficacité de l'audit interne.

2.1.4. La théorie du management interculturel

Le management interculturel est une démarche qui tente d'examiner explicitement les interactions des employés marqués par des cultures nationales et/ou des cultures organisationnelles différentes. En décrivant et en comparant les comportements caractéristiques d'une culture, les théoriciens du management interculturel essaient de réduire les malentendus afin de contribuer à une meilleure collaboration voire à une plus grande productivité des entreprises. Dans ce contexte, le management interculturel est considéré comme une forme de gestion capable de connaître l'existence de cultures différentes, d'intégrer les valeurs sur lesquelles ces cultures reposent dans l'exécution des différentes fonctions de l'entreprise et de combiner la prise en compte des cultures avec les impératifs stratégiques globaux (Boubakary, 2015 ; Gouda, 2015 ; Boubakary et Zerbib, 2016b).

Dans le domaine du management international, il est important de connaître les coutumes et les codes culturels des interlocuteurs (Boubakary et Zerbib, 2019), qui peuvent varier d'un groupe ou d'un pays à l'autre. En effet, les différentes cultures ont rarement les mêmes systèmes de référence et, par conséquent, il faut du temps pour les comprendre et en saisir le sens (Boubakary et Zerbib, 2019). Il est donc important de reconnaître ces différences avant d'effectuer une mission d'audit interne ou d'entamer une négociation avec un partenaire étranger. L'une ou l'autre est censée définir les points sensibles sur lesquels l'autre partie pourrait réagir. Face à la mondialisation des marchés et de la concurrence, les entreprises sont amenées à revoir leurs stratégies de développement international en choisissant de se rapprocher de leurs concurrents afin de figurer parmi les leaders mondiaux de leurs activités d'audit interne (Gouda, 2015).

Selon Alzeban (2015), la culture a impact important sur la qualité de l'audit interne. En effet, dans les pays développés, où les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont respectées grâce aux actions des responsables de l'audit interne qui facilitent la fonction d'audit interne de diverses manières, l'importance de la qualité de l'audit interne est bien acceptée. À cet égard, leur mission consiste à inculquer un sentiment de professionnalisme aux auditeurs internes et à mettre en place des structures organisationnelles leur permettant d'agir sans entrave dans l'intérêt d'un contrôle interne efficace et de la transparence (Boubakary, 2019a).

Dans certaines parties du monde en développement, cependant, les attitudes à l'égard des types d'actions requises par les actions des responsables de l'audit interne pour sauvegarder l'indépendance de la fonction d'audit interne sont différentes, ce qui constitue un obstacle à l'exercice efficace des fonctions d'audit interne. Ces diverses attitudes sont le résultat de perspectives et de traditions culturelles différentes, impactant le mode de fonctionnement de l'audit en général (Hell et Wang, 2009). En fait, l'étude menée par Sarens et Abdolmohammadi (2010), qui se concentre sur l'audit interne, a fourni un commentaire sur le lien entre le professionnalisme de l'audit interne et le contexte culturel dominant dans lequel il se déroule et l'uniformité des pratiques d'audit interne. Ces

chercheurs révèlent que dans les pays dont on pense qu'ils ont un faible score en matière d'évitement de l'incertitude, de collectivisme et d'affirmation de soi, il est plus courant de trouver une communauté d'audit interne professionnelle que dans les pays qui ne sont pas caractérisés par ces traits. Dans le même temps, ils constatent que dans les pays où la distance de pouvoir et le collectivisme sont faibles, il est plus probable de trouver un haut degré d'uniformité dans les pratiques d'audit interne.

Le Cameroun, comme la plupart des pays en Afrique subsaharienne, obtient des scores élevés en matière d'évitement de l'incertitude, de collectivisme et de distance de pouvoir, et l'on peut donc s'attendre à ce qu'elle génère un manque d'uniformité dans les pratiques d'audit interne, parallèlement à un manque de professionnalisme de son personnel d'audit interne. Cette absence d'uniformité et de professionnalisme peut être considérée comme le résultat de caractéristiques culturelles particulières résultant du fait que la société camerounaise est fondée sur la notion de liens familiaux et personnels, des liens culturels ainsi que sur des impératifs traditionnels. Cela signifie qu'il est fort probable que les activités entreprises par la fonction d'audit interne, qui fonctionne comme un mécanisme de surveillance et de contrôle visant à éliminer l'intérêt personnel des transactions financières, soient compromises, tout comme les efforts visant à instaurer une bonne gouvernance d'entreprise (Alzeban, 2015).

Dans le discours sur la culture nationale, les caractéristiques typiques qui représentent la culture comprennent les normes, les expériences collectives, la tradition, la religion, l'histoire sociale, entre autres. Les dimensions culturelles ont servi de base à un certain nombre d'études interculturelles sur l'audit, dans lesquelles il a été constaté que les pratiques varient considérablement en fonction du contexte culturel. L'une de ces études, menée par Hughes *et al.* (2009), a exploré le rôle joué par trois des dimensions culturelles proposées par Hofstede et Peterson (2000)¹ - la distance de pouvoir, l'évitement de l'incertitude et l'individualisme - dans les procédures d'investigation effectuées par des auditeurs débutants au Mexique et aux États-Unis. Dans cette étude particulière, il est apparu que les capacités des participants à prédire les soldes du compte de résultat n'étaient pas en elles-mêmes altérées par ces dimensions culturelles, mais qu'il existait un potentiel pour que ces dimensions affectent leur capacité à prédire les changements dans les comptes de bilan.

En outre, ils ont mis en évidence l'effet de la culture sur le processus d'évaluation des risques, en montrant que les auditeurs faisaient rarement la différence entre les comptes qui évoluaient conformément aux attentes et ceux qui évoluaient contrairement à celles-ci ; au lieu de cela, ils modifiaient leurs évaluations des risques en fonction de l'orientation des soldes qui augmentent ou diminuent. Dans une autre étude récente, Hope *et al.* (2008) ont exploré l'impact de la culture nationale sur le choix des auditeurs. Ils ont constaté que dans un large échantillon, les entreprises aux cultures plus secrètes étaient moins susceptibles d'employer l'un des quatre grands auditeurs. Il est clair que l'indépendance de l'auditeur est une considération pour ceux qui cherchent à nommer des auditeurs qui sont censés travailler dans les limites créées par les normes du pays d'origine, et pour éclairer le processus à cet égard, Kosmala (2007) a examiné l'influence des aspects de la culture sur la construction réelle de l'indépendance de l'auditeur, en particulier, les idées concernant la liberté individuelle, le libéralisme politique et économique, et la réalité économique.

Bien avant, Chan *et al.* (2003) ont étudié l'influence des dimensions culturelles identifiées par Hofstede sur la détection des erreurs comptables par les auditeurs et ont constaté que la distance de pouvoir et l'individualisme étaient significatifs pour expliquer les variations de l'ampleur relative des erreurs. En outre, ils ont constaté que la concentration du pouvoir entre les mains d'un petit nombre de personnes, la pratique de la direction consistant à outrepasser les contrôles d'audit et l'emploi de

¹ Selon Hofstede et Peterson (2000, p. 403), la distance de pouvoir est la mesure dans laquelle les membres les moins puissants des organisations et des institutions (comme la famille) s'attendent à ce que le pouvoir soit distribué de manière inégale et l'acceptent, l'évitement de l'incertitude rend compte de l'intolérance d'une culture à l'égard de l'incertitude et de l'ambiguïté, tandis que la dimension individualisme versus collectivisme rend compte de la mesure dans laquelle les individus sont intégrés dans des groupes.

personnel sur la base d'attributs autres que la compétence étaient des résultats insatisfaisants d'une culture à forte distance de pouvoir, et que ces phénomènes sous-tendaient la production de beaucoup plus d'erreurs dans le processus d'audit.

Abdolmohammadi et Sarens (2011) ont entrepris un vaste échantillon transculturel couvrant 19 pays différents. Ces chercheurs ont examiné les relations potentielles entre certaines dimensions culturelles et les différences dans l'utilisation des normes d'audit interne et dans le degré de conformité globale avec ces normes. Ces auteurs ont constaté une relation inverse entre l'évitement de l'incertitude et l'utilisation et la conformité. En outre, ils ont révélé une association positive entre l'affirmation de soi et l'orientation humaine vers la conformité, mais pas vers l'utilisation des normes.

Ojra *et al.* (2020) ont également relevé que, la culture influence sur l'efficacité de l'audit interne. Pour ces auteurs, si l'audit interne peut contribuer à une prise de décision efficace et, par conséquent, à la performance organisationnelle - résultats qui dépendent de la qualité et de l'efficacité de l'audit interne - la mesure dans laquelle la qualité et l'efficacité de l'audit interne peuvent être atteintes dépend des caractéristiques de la culture nationale et organisationnelle qui conditionnent les pratiques d'audit interne. Ainsi, l'amélioration des connaissances et la formation sont des caractéristiques de la culture organisationnelle et ont un impact sur la qualité et l'efficacité de l'audit interne.

2.2. Incidence de l'audit interne sur la gouvernance des entreprises publiques

Dans ce paragraphe, nous allons examiner les relations théoriques entre l'audit interne et la gouvernance des entreprises. Pour ce faire, nous analyserons successivement le lien entre : l'existence d'un organe d'audit interne et la gouvernance des EP (2.2.1.) ; le respect des normes et fondamentaux de l'audit interne et la gouvernance des EP (2.2.2.) ; l'activité régulière de l'audit interne et la gouvernance des EP (2.2.3.) ; la mise en place d'une charte d'audit et d'un code de déontologie des auditeurs et la gouvernance des EP (2.2.4.) ; les facteurs de contingence de l'audit et la gouvernance des EP (2.2.5.) ; enfin, le degré d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne impacte positivement la gouvernance des EP (2.2.6.).

2.2.1. L'existence d'un organe d'audit interne et la gouvernance des EP

Les études ont montré que l'audit interne est l'un des meilleurs mécanismes pour contrôler et superviser le comportement des dirigeants d'EP en faveur des autorités de l'État. C'est pourquoi la théorie de l'agence a souligné l'importance de cette fonction en tant que mécanisme de gouvernance ces dernières années, visant à résoudre le conflit d'intérêts entre l'État et les dirigeants des EP en raison du déséquilibre de l'information. C'est dans ce sens que Gramling *et al.* (2004) estiment que, dans la composante de la gouvernance organisationnelle, l'audit interne apparaît comme une fonction ressource, notamment dans l'évaluation et l'évolution du système de contrôle interne. Cependant, la nature et la valeur de l'audit interne en tant que fonction ressource dépendent de sa qualité. Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des PPE peut être reconnu au niveau de la réduction de l'asymétrie de l'information et de la gestion des risques (Ebndo, 2007).

Par conséquent, l'existence du comité d'audit fournit une assurance sur les informations fournies par les dirigeants des EP, car ils représentent un canal entre l'auditeur et l'État. C'est par ce mécanisme que la fonction d'audit interne contribue à réduire l'asymétrie d'information dans la gestion des affaires publiques. C'est dans ce cadre que le gouvernement camerounais a mis en place un certain nombre d'agences de contrôle, notamment des agences d'audit interne, pour réduire l'asymétrie d'information et améliorer la gouvernance des entités publiques (Togodo, 2020). L'objectif assigné à ces institutions est d'initier des audits et de contribuer à la réorganisation et à la professionnalisation de l'EP (Togodo, 2020). Le rôle de l'organisme d'audit interne est de s'assurer de l'adéquation du contrôle interne effectif, des techniques et méthodes de contrôle utilisées et des résultats de l'audit.

Ainsi, dans cette perspective, l'audit interne dépend des caractéristiques organisationnelles internes de l'institution d'audit (Dalton et Kelley, 1997 ; Reckers *et al.*, 1997), et son objectif est d'assurer la sécurité des fonds publics tout au long de sa mission. Par conséquent, l'importance de l'existence

d'institutions d'audit interne dans les EP est due au fait qu'elles sont considérées comme une mesure dissuasive pour protéger les fonds publics. C'est ce qui nous a conduits à formuler la première hypothèse de recherche ci-après :

H₁ : L'existence d'un organe d'audit interne dans les EP a un impact positif sur leur gouvernance.

Au-delà de l'existence d'un organe d'audit interne dans les EP qui impacte de manière positive la gouvernance, le respect des normes et fondamentaux d'audit interne y joue également un rôle important.

2.2.2. Le respect des normes et fondamentaux de l'audit interne et la gouvernance des EP

La nécessité d'établir un système approprié de gestion des finances publiques découle des risques qui peuvent affecter la réalisation des objectifs stratégiques, opérationnels et d'information qui exercent une pression sur les EP (Leiderer et Wolff, 2007). De plus, l'environnement du développement des EP au Cameroun devient de plus en plus exigeant et imprévisible : la concurrence est féroce, et les relations avec les parties prenantes se multiplient, se diversifient et se complexifient. Il faut à tout prix prévenir les détournements de fonds publics, éviter le gaspillage, maîtriser les dépenses et favoriser l'investissement dans ces EP (Chekroun, 2014). Dans ce contexte, des outils de contrôle des finances publiques ont été mis en place, influencés en partie par l'expérience européenne, notamment française.

Au Cameroun, le décret n° 62/OF/4 du 4 février 1962 a constitué la première étape de la formalisation d'un système de règles visant à assurer la bonne gestion des finances publiques. Le système de contrôle installé est basé sur le modèle français. Traditionnellement, il est principalement lié à la régularité des transactions financières. Afin de détecter les fraudes et de s'assurer de la conformité des opérations budgétaires, il est souvent enclin à se conformer strictement aux normes d'audit préconisées par les normes internationales (Ebondo, 2004).

Cependant, cette approche n'est souvent pas conforme à la réalité sociale et culturelle de l'Afrique. En effet, dans la réalité sociale et culturelle de l'Afrique, le contrôle est considéré comme un indicateur du principe de « méfiance » de l'audit. Elle a donc un impact négatif sur la gouvernance (De Francqueville, 2014).

Plusieurs mécanismes de contrôle ont été institués pour discipliner et encadrer les gestionnaires des EP et protéger la propriété de l'État du Cameroun qui a mis sur pied un document de Stratégie Nationale de Lutte Contre la Corruption (SNLCC), élaboré par la Commission Nationale Anti-Corruption (CONAC), qui a fait ressortir qu'entre 1998 et 2004, 2012 et 2017, respectivement 1845 milliards de F CFA² et 6000 milliards de F CFA³, les montants des recettes publiques détournées.

Ces chiffres concernent les détournements dans toutes les structures de l'État dont les ministères, les EP et les collectivités territoriales décentralisées. Il va sans dire que les mécanismes de contrôle pratiqués jusque-là font de moins en moins preuve d'efficacité sur la sécurisation du patrimoine de l'État en l'occurrence de ses ressources financières. Malgré l'existence et la parfaite connaissance desdits organes de contrôle, de la lutte contre la corruption et des détournements des deniers publics (*les Contrôles de Gestion, les Conseils d'Administration, les Inspections Générales des Ministères, les Services du Contrôle Supérieur de l'État, la Chambre des Comptes de la Cours Suprême...*), des gestionnaires véreux se livrent toujours à cette pratique et continuent à piller les biens publics dans la seule intention de s'enrichir illicitement (Pala et Souleymanou, 2017). Cela impacte négativement la bonne gestion et la gouvernance des EP.

Soucieux donc de donner un signal solennel d'un engagement de transparence, l'État du Cameroun avec les autres États de la CEMAC, ont soumis à travers les directives n°01/11-UEAC-190-CM-22,

² <https://www.jeuneafrique.com/154408/politique/au-cameroun-les-d-tournements-de-fonds-publics-atteignent-au-moins-2-8-milliards-d-euros/>

³ Selon les révélations du quotidien « Émergence », édition du 11 avril 2019.

les opérations liées à l'exécution des lois des finances à un triple contrôle, parlementaire, administratif et juridictionnel ; et n°06/11-UEAC-190-CM-22 7 à une exigence de transparence et de la bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques.

Le cadre éthique est défini comme « l'ensemble des perceptions partagées de ce qui est un comportement éthiquement correct, et de la manière dont les problèmes éthiques devraient être traités dans une organisation » (Victor et Cullen, 1988 : 109). Il émerge dans une large mesure des processus organisationnels transmettant les attentes managériales en termes de comportements moraux, de processus de résolution des problèmes éthiques et exerce une influence déterminante sur les attitudes et les comportements des membres de l'organisation.

Personne ne doute aujourd'hui que les EP vivent un véritable changement où les valeurs morales et éthiques connaissent quelques fissures. Des aspects comme la montée de l'individualisme, la primauté de la « raison instrumentale » et la recherche démesurée de profits, témoignent d'une « morale débridée » et sont à l'origine d'une fragilisation du système social (Dahmani, 2010). Les dérives morales et les écarts de conduite des gestionnaires, ayant mené à des scandales financiers, sont au cœur d'une crise de confiance, à laquelle les EP doivent faire face (Boubakary, 2020b ; Boubakary, 2020c). Pour Chouaib et Zaddem (2012), instaurer un cadre éthique et digne de confiance, en milieu organisationnel, semble de plus en plus reposer sur l'adhésion à un ensemble de règles et de principes de conduite, prônant des valeurs éthiques édicté par des organes comme l'audit interne, est favorable à l'utilisation rationnelle des finances publiques.

Selon Piroux (2008), l'éthique appliquée aux EP revêt une dimension supplémentaire en ce que, par nature, le cadre référentiel des services publics est porteur de responsabilité civique et de valeurs politico-juridiques : l'intérêt public, l'équité, le respect strict du droit, l'égalité devant les charges publiques, l'accessibilité pour tous. C'est dans ce contexte socio-politique que les professionnels administratifs de la chose publique (les agents) sont soumis à des rapports spécifiques avec le commettant politique conjuguant lui-même plusieurs types de rationalités (objectifs) souvent contraires. L'éthique administrative est donc plus qu'une éthique professionnelle ; elle représente une des garanties de la protection des libertés collectives et individuelles des citoyens, mais aussi de la fortune publique (Piron, 2002).

Ainsi, l'efficacité de l'audit interne dans le processus du contrôle des gestionnaires des EP à travers la détection des pratiques frauduleuses dépend de la capacité de ses membres à maîtriser l'information relative aux valeurs éthiques et surtout de leur indépendance (Fotso, 2011). L'adoption d'un code d'éthique par l'audit interne constitue un levier important dans la quête de la moralité, un des principes majeurs d'une bonne gouvernance. D'où son influence favorable à la protection des fonds publics dans les EP. C'est ceci qui nous a amené énoncer la deuxième hypothèse de recherche ci-dessous :

H₂ : Le respect des normes et fondamentaux de l'audit interne a un impact positif sur la gouvernance des EP.

Si le respect des normes et fondamentaux de l'audit interne impacte positivement la gouvernance des EP, qu'en est-il de la régularité de l'activité d'audit interne ?

2.2.3. L'activité régulière de l'audit interne et la gouvernance des EP

La régularité des activités d'audit interne dans l'administration publique n'est pas sans importance, car selon Gramling et Myers (2006), elle fournit une assurance raisonnable et influence les composantes de la gestion des risques, en particulier le processus de gestion des risques et son évaluation, ainsi que les principaux rapports et évaluations des risques liés à la gestion des risques majeurs (Madagh et Madagh, 2012). Par conséquent, des activités d'audit interne régulières au sein des EP contribuent également à assurer une bonne gouvernance grâce à une meilleure gestion des risques.

En effet, en tant que source de protection, les audits internes réguliers aident à surveiller la richesse publique, en fournissant à la haute direction et aux comités d'audit, l'assurance que leurs systèmes et pratiques de gestion sont bien conçus et fonctionnent efficacement. Cela aide à maintenir la réputation des EP et à renforcer la confiance du public.

De plus, cette régularité des activités d'audit interne, grâce à une observation continue, fournit aux pouvoirs publics des informations et des connaissances en temps réel dans les domaines de la gouvernance des EP, de la gestion des risques et du contrôle, et aide l'Institution supérieure de contrôle à mieux élaborer son plan d'audit, qui est en constante évolution, et un environnement de plus en plus complexe. Par conséquent, pour le pays, cela constitue une source de conseils exploitables, sincères, fiables et pertinents sur des questions administratives et financières sensibles et contribue ainsi positivement à la gouvernance des EP. C'est dans cette perspective que nous avons formulé la troisième hypothèse de recherche suivante :

H₃ : Une activité régulière de l'audit interne au sein des EP contribue positivement à la gouvernance.

Après avoir analysé qu'une activité régulière de l'audit interne au sein des EP contribue positivement à la gouvernance, voyons à présent ce qu'il en est de l'environnement institutionnel de l'audit interne.

2.2.4. L'environnement institutionnel de l'audit interne et la gouvernance des EP

L'environnement institutionnel et culturel dans lequel se déploient les services d'audit interne a un impact sur la gouvernance des EP (Van Gils *et al.*, 2008). Dans le même sens, Usang et Salim (2018) ont montré la relation entre l'environnement institutionnel, l'audit interne et la performance des organisations publiques au Nigeria. Les résultats de leur étude ont démontré que la contribution de la qualité de l'audit interne et des contrôles internes à la performance est constamment influencée par l'environnement institutionnel, ce qui détermine la manière dont les deux contribuent à la performance des entreprises publiques. Ainsi, pour que l'audit interne soit efficace, l'environnement institutionnel dans lequel cette fonction opère n'est pas sans importance, car l'audit interne ne fonctionne pas dans le vide. La présomption du rôle de valeur ajoutée de l'audit interne repose sur le principe que la fonction est bien soutenue et équipée pour fonctionner dans un environnement qui promeut une culture de l'éthique (Usang et Salim (2018).

Baltaci et Yilmaz (2006) affirment que les contrôles internes et la fonction d'audit interne ne suffisent pas à eux seuls à assurer la bonne performance d'une organisation. Ils suggèrent que d'autres facteurs de gouvernance au sein de l'environnement institutionnel sont importants pour façonner les résultats. L'environnement institutionnel englobe ici les variables qui devraient améliorer l'efficacité des fonctions. Parmi les variables institutionnelles dans le secteur public figurent les réglementations gouvernementales, les relations d'audit interne, la collaboration entre l'audit interne et l'audit externe, la planification, les déclarations de mission, l'interférence politique, l'engagement de la direction et la culture éthique de l'entreprise. La présence de ces variables institutionnelles renforcera ou limitera la contribution de la fonction d'audit interne à la gouvernance des EP.

L'influence de l'environnement institutionnel sur la gouvernance des EP peut s'expliquer par la théorie institutionnelle et l'approche basée sur les ressources. En effet, l'audit interne, les contrôles internes, la culture éthique de l'entreprise, la planification, la déclaration de mission, l'engagement de la direction et la relation de l'audit interne avec la direction sont considérés comme des ressources. Ceci est soutenu par l'opinion selon laquelle les ressources tangibles et intangibles peuvent générer de meilleures performances des organisations (Barney, 1991).

Dans le même ordre d'idée, la théorie institutionnelle postule que l'environnement institutionnel exerce une plus grande influence sur le développement des structures et des pratiques d'une organisation. Autrement dit, les organisations dans un contexte particulier sont poussées à se conformer à certaines normes, règles, schémas, routines et processus afin de paraître légitimes dans l'environnement institutionnel (DiMaggio et Powell, 1983). Les principales sources d'influence sont

le gouvernement, les valeurs et les normes de la société au sens large, désormais internalisées par l'organisation et les organismes professionnels (Collier et Woods, 2011). Ce qui nous permet de stipuler la quatrième hypothèse de recherche suivante :

H4 : L'environnement institutionnel de l'audit interne influence positivement la gouvernance des EP.

Au-delà de tout ce qui précède et de tous ces facteurs de l'audit interne influençant positivement la gouvernance des EP, les facteurs de contingence de l'audit interne semblent occuper une de choix.

2.2.5. Les facteurs de contingence de l'audit et la gouvernance des EP

Certains autres auteurs pensent que les caractéristiques de l'audit interne comme les qualifications des auditeurs internes, la taille, l'expérience et l'indépendance du service d'audit (Al-Matari *et al.*, 2014 ; Muchiri et Jagongo, 2017), peuvent plus ou moins affecter la sécurité des fonds des EP. En fait, Kajola (2008) a mené des recherches sur la fonction d'audit interne et la gouvernance d'entreprise. L'étude a révélé qu'il existe une corrélation positive entre la qualité de la fonction d'audit interne et la qualité de la gouvernance d'entreprise. À cet égard, dans notre contexte actuel, les auditeurs internes doivent être qualifiés pour pouvoir interpréter ce qui est valide et ce qui ne l'est pas, les avantages, les inconvénients, les systèmes, les codes et les procédures dans les EP (Clikeman, 2003 ; Hala, 2003). En outre, l'ampleur de l'audit interne est essentielle pour améliorer la sécurité des fonds dans les EP.

En fait, selon les recherches de Jensen (1993) et de Lipton et Lorsch (1992), le nombre approprié de membres du conseil devrait être de sept à huit. Firsteberg et Malkiel (1994) ont également affirmé que les conseils d'administration comptant jusqu'à huit membres encouragent plus d'attention, de participation, d'authenticité, d'interaction et de discussion. De même, Shaver (2005) soutient que les conseils d'administration plus importants sont souvent caractérisés par des responsabilités décentralisées, ce qui conduit à un dénouement social et minimise l'engagement du groupe à changer de stratégie. Cependant, du point de vue de la théorie de la dépendance aux ressources, en raison de la diversité des compétences, des connaissances et de l'expertise qui contribuent au débat du conseil, une plus grande taille du conseil conduira à une meilleure gouvernance des PPE. De plus, les grands conseils pourraient également offrir la diversité de compétences lorsque certaines entreprises ont du mal à obtenir des ressources critiques et à minimiser les risques pour l'environnement (Ghazali, 2010).

L'expérience en audit interne est également très importante. En effet, lorsqu'une personne a plusieurs années d'expérience, elle peut prendre la bonne décision, prendre une décision rapidement et faire face à n'importe quelle situation (Al-Matari *et al.*, 2014). Cependant, peu d'études ont examiné le lien entre l'expérience de l'audit interne et la gouvernance des EP dans les pays développés et en développement (Hutchinson, 2009).

Un audit interne qualifié peut améliorer la qualité de l'audit. Les membres hautement qualifiés de l'audit interne peuvent traiter tous les problèmes au sein de l'organisation (Al-Matari *et al.*, 2014). Par conséquent, selon la théorie de l'agence et la théorie de la dépendance des ressources, les qualifications des auditeurs contribuent à améliorer la sécurité des fonds publics dans les EP car ces auditeurs savent clairement comment gérer toutes les transactions. Et faire le travail de la meilleure façon.

Pour Abbott *et al.* (2016), dans la fonction d'audit interne, la compétence et l'indépendance sont des concepts importants et différents qui doivent interagir pour produire des résultats de haute qualité. De même, Goodwin et Yeo (2001) ont souligné l'importance de l'indépendance et de l'objectivité de la fonction d'audit interne pour assurer la gouvernance des EP. C'est au regard de tout ce qui précède que nous avons émis l'hypothèse suivante :

H5 : Les facteurs de contingence de l'audit interne (la taille de l'audit interne, la qualification, l'expérience et l'indépendance des auditeurs) impactent la gouvernance des EP.

Si les facteurs de contingence de l'audit interne ont fait leur preuve dans cette contribution à la gouvernance des EP, qu'en est-il du degré d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne ?

2.2.6. Le degré d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne et la gouvernance des EP

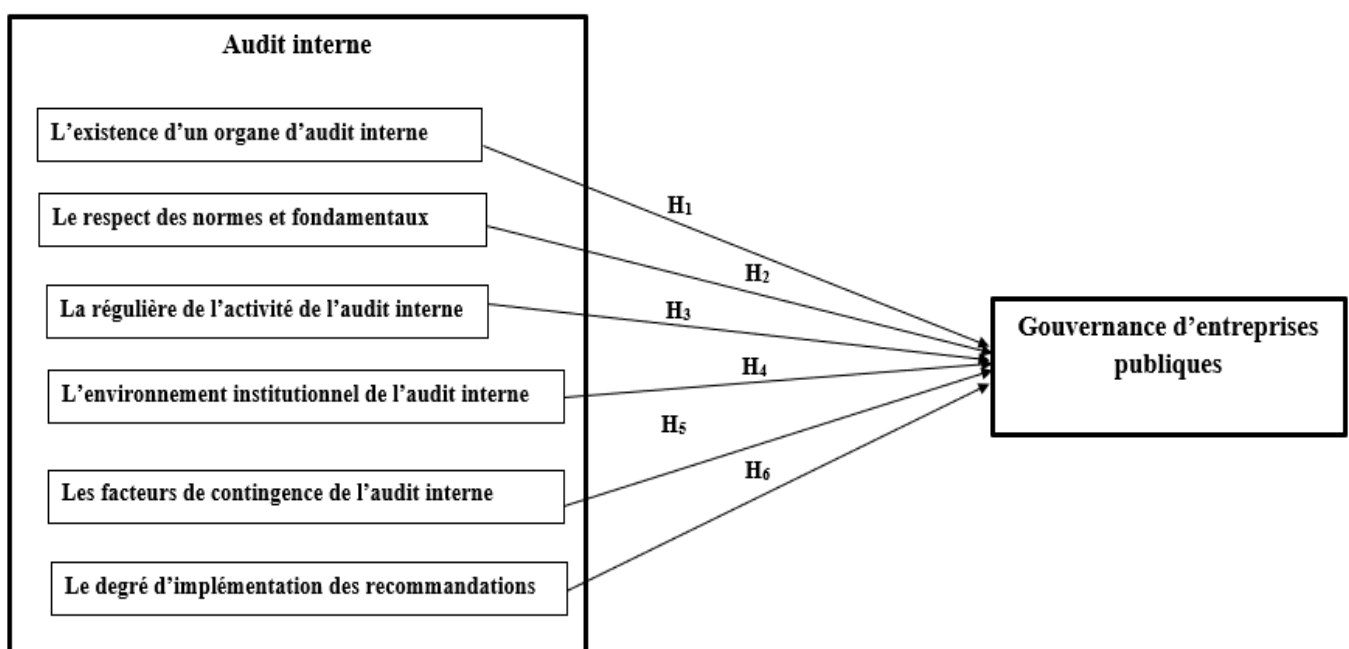
L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité (Yapi, 2006). En ce qui concerne le traitement réservé aux recommandations formulées par l'audit interne, les bonnes pratiques veulent que (20 %) des recommandations soient mises en œuvre dans les six mois et 50 % après 12 mois, enfin 75 % dans les deux ans (Kono Abé & Medang, 2019).

Le rôle de l'audit interne n'est pas de sanctionner. Cela appartient au management. L'audit interne lui propose plutôt des recommandations. Dans ce cas, il faut découvrir la cause d'origine et proposer des recommandations en vue de corriger cette cause. Aussi, l'audit interne doit obtenir l'adhésion des audités aux recommandations en vue de créer de la création de la valeur ajoutée. Quand les audités adhèrent aux recommandations, ils les mettront facilement en œuvre (Kanté, 2018). Ce qui nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

H₆ : Le degré d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne impacte positivement la gouvernance des EP.

Compte tenu de ce qui précède, nous avons élaboré le modèle conceptuel de notre recherche. Rappelons qu'un modèle n'est qu'une représentation partielle et simplifiée de la réalité ; son seul but étant d'aider à mieux comprendre et à mieux appréhender le phénomène. Par ailleurs, une théorie ne se concrétise que par la construction d'un cadre conceptuel. Par définition, on sélectionne les variables qui sont susceptibles d'avoir un effet réel. Ce modèle conceptuel fait donc ressortir les différentes variables de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise susceptibles d'avoir de relations d'influence au sein des entreprises publiques.

Figure 1 : Modèle conceptuel de la recherche



Conclusion

Au terme de cette étude consacré à l'analyse de la contribution des pratiques de l'audit interne à la gouvernance des EP, il convient retenir que, la loi organique relative au nouveau régime financier des États qui vise à doter les EP de nouveaux outils de gestion en vue d'améliorer les résultats de ces EP en termes d'efficience, d'efficacité a posé les bases des enjeux de la gouvernance des EP. Ceci semble se justifier aussi bien à travers les théories qui sous-tendent de l'audit interne dans ces entreprises, notamment la théorie des coûts de transaction ; la théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise ; la théorie de la contingence ; et la théorie du management interculturel ; que par les travaux de recherche qui ont montré l'incidence de l'audit interne sur la gouvernance des EP.

Parvenu ainsi à la fin de cette contribution, plusieurs points ont été mis en avant pour comprendre la relation entre l'audit interne et la gouvernance des EP.

Tout d'abord, nous avons montré que l'existence d'un organe d'audit interne dans les EP a un impact positif sur la gouvernance. Ainsi, créer un service d'audit interne dans les EP, afin d'internaliser l'essentiel de travaux d'audit légal, permet de réduire la divergence d'intérêts et notamment de l'asymétrie d'information entre l'État et les dirigeants des EP. Dans ce cadre, l'audit interne se révèle comme l'un des meilleurs mécanismes de contrôle et de surveillance du comportement des gestionnaires des EP en faveur de l'État.

Le deuxième enseignement de cette contribution a montré les effets du respect des normes et fondamentaux de l'audit interne à la gouvernance des EP. Ainsi, pour prévenir les détournements des fonds publics, éviter les gaspillages, maîtriser les dépenses et promouvoir les investissements dans les EP, les gestionnaires des fonds publics se doivent de respecter le cadre éthique reposant sur l'adhésion à un ensemble de règles et de principes de conduite prônés l'audit interne.

Le troisième enseignement de cette contribution est que, une activité régulière de l'audit interne au sein des EP contribue positivement à la gouvernance, car celle-ci donne une assurance raisonnable et exerce une influence sur les composantes du management des risques. Ce dernier contribue à fournir aux autorités publiques des informations et connaissances en temps réel, aussi bien dans les domaines de la gouvernance des EP, de la gestion des risques que du contrôle, et aide l'institution supérieure de contrôle des finances publiques à mieux élaborer son plan de vérification fiables et pertinents sur des dossiers administratifs et financiers sensibles.

Le quatrième enseignement de cette contribution est que, l'environnement institutionnel de l'audit interne influence positivement la gouvernance des EP. Ainsi, pour que l'audit interne soit efficace, l'environnement institutionnel dans lequel cette fonction opère n'est pas sans importance, car l'audit interne ne fonctionne pas dans le vide. La présomption du rôle de valeur ajoutée de l'audit interne repose sur le principe que la fonction est bien soutenue et équipée pour fonctionner dans un environnement qui promeut une culture de l'éthique et de l'audit.

Le cinquième enseignement de cette contribution est que les facteurs de contingence de l'audit interne tels que la taille de l'audit interne, la qualification, l'expérience et l'indépendance des auditeurs, ont un impact considérable sur la gouvernance des EP. En effet, comme le note la théorie de la contingence, l'efficacité d'une organisation dépend des divers éléments des sous-systèmes dans lesquels elle se trouve. Dès lors, un système de contrôle, pour donner les résultats attendus, doit toujours être adapté à des caractéristiques contextuelles multiples et parfois contradictoires.

Le sixième enseignement de cette contribution est que, le degré d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne impacte positivement la gouvernance des EP. En fait, le rôle de l'audit interne n'étant pas de sanctionner, ses recommandations pourront contribuer à corriger les erreurs. De ce fait, l'implémentation des recommandations par les audités pourrait contribuer la création de la valeur ajoutée pour toutes les parties prenantes.

L'étude de la littérature proposée dans la première partie de cette étude a fait le point sur les différentes explications théoriques de la contribution de l'audit interne à la gouvernance. Elle a permis

de montrer que l'audit interne a fait l'objet d'une attention croissante dans les techniques et outils permettant d'améliorer la gestion des organisations publiques. Reste à présent une confrontation des propositions théoriques issues de cette longue analyse de la littérature à la réalité empirique, afin de tester leur pertinence. C'est l'objectif de la seconde partie de cette étude.

En somme, l'audit interne et la gouvernance d'entreprise ont fait l'objet de plusieurs études. Plusieurs théories ont été développées pour tenter d'expliquer les motivations à la bonne gouvernance, notamment la théorie des coûts de transaction ; la théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise ; la théorie de la contingence structurelle ; et la théorie du management interculturel. S'il est vrai que plusieurs études ont porté sur l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, nous devons souligner que celles-ci se sont peu penchées, du moins explicitement, sur l'établissement d'une relation entre ces deux concepts dans le contexte des entreprises publiques en Afrique. Dans le cadre de cette recension de la littérature, nous avons essayé d'élaborer un modèle conceptuel mettant en évidence la potentielle relation d'influence de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise. Plusieurs théories ont été avancées pour ensuite déduire six hypothèses permettant de rendre notre modèle de recherche plus explicite. Reste évidemment à appliquer ce questionnement à un échantillon représentatif des entreprises camerounaises.

Bibliographie

- Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S. & Peters, G.F. (2016). « Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence ». *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
- Abdolmohammadi, M. J. & Sarens, G. (2011). An investigation of the association between cultural dimensions and variations in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries. *The International Journal of Accounting*, 46(4), 365-389.
- Adja, H., Rabah, K. & Olivier, C. (2021). Apport de l'Audit Interne à la Gouvernance des Entreprises : Cas de l'Algérie. *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, 15(1), 455-472.
- Al Matari, E. M. & Mgamal, M. H. (2019). The moderating effect of internal audit on the relationship between corporate governance mechanisms and corporate performance among Saudi Arabia listed companies. *Contaduría y administración*, 64(4), 1-27.
- Al-Matari, E.M., Al-Swidi, A. & Fadzil, F.H.B. (2014). « The effect of the internal audit and firm performance: A proposed research framework ». *International Review of Management and Marketing*, 4(1), 34-41.
- Alzeban, A. (2015). The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57-77.
- Amiel, M. (2003). La qualité de services dans les administrations publiques : un défi du changement. *Pyramides. Revue du Centre d'études et de recherches en administration publique*, (7), 149-164.
- Badara, M.S. (2015). Empirical Evidence of Performance Measurement of Internal Audit Function onits Effectiveness. *Academic Journal of Management Science Research*, 1(1), 1-10.
- Bakhtaoui, M. & Ouriachi, N. (2020). L'Audit interne mécanisme de gouvernance des EEP au Maroc: Etat des lieux. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1), 83-110.

- Bakkour, D. (2013). Un essai de définition du concept de gouvernance. *Etudes & Synthèses*, (2013-05).
- Balabonienė I. & Večerskienė G. (2015). The aspects of performance measurement in public sector organization. *Procedia-social and behavioral sciences*, 213, 314-320.
- Ben Hassen, N. & Hofaidhllaoui, M. (2012). L'employabilité des salariés : facteur de la performance des entreprises ?. *Recherches en Sciences de Gestion*, 91, 129-150.
- Bertin, E. (2007). *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*. Éditions d'Organisation.
- Bilal, Z. O., Twafik, O. I., & Bakhit, A. K. (2018). The influence of internal auditing on effective corporate governance in the banking sector in Oman. *European Scientific Journal*, 18, 257-271.
- Boubakary, B. & Zerbib, R. (2016a). Manager le client interne pour innover. *Question (s) de management*, (15), 103-117.
- Boubakary, B. & Zerbib, R. (2016b). L'influence des valeurs personnelles sur le comportement. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels*, 22(53), 65-82.
- Boubakary, B. & Zerbib, R. (2019). Influence des modes managériales sur la culture d'entreprise : une approche exploratoire dans le contexte camerounais. *La Revue des Sciences de Gestion*, (297-298), 33-44.
- Boubakary, B. (2015). The influence of the personal values of the leader on the growth of SMEs in Cameroon. *International Strategic Management Review*, 3(1-2), 15-23.
- Boubakary, B. (2016). Influences des facteurs de contingence sur le management des entreprises africaines : Le cas du Cameroun. *Revue Africaine de Management*, 1(1), 133-148.
- Boubakary, B. (2017a). De la participation des salariés au processus décisionnel à l'amélioration de la qualité des produits et services : une approche empirique dans les entreprises au Cameroun. *Revue Marocaine de recherche en management et marketing*, (16), 210-228.
- Boubakary, B. (2017b). L'implication des administrateurs dans les conseils d'administration : une lecture à partir des entreprises au Cameroun. *Revue D'Études en Management et Finance D'Organisation*, (5), 1-17.
- Boubakary, B. (2018a). Performances comparées des entreprises camerounaises : Le cas des PME familiales et non familiales. *Revue Économie, Gestion et Société*, (18), 1-15.
- Boubakary, B. (2018b). L'expérimentation des emballages biodégradables au Cameroun : un vecteur du développement durable ? *Revue Marocaine de recherche en management et marketing*, (18), 58-77.
- Boubakary, B. (2018c). L'impact des stratégies *low-cost* sur la GRH des entreprises : le cas de MTN et Orange au Cameroun. *Revue D'Études en Management et Finance D'Organisation*, (7), 1-14.
- Boubakary, B. (2019a). Socialisation organisationnelle et fidélisation des salariés : une analyse à l'épreuve des faits dans les PME camerounaises. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels*, 25(62), 105-126.

- Boubakary, B. (2019b). Travail collaboratif et performance des PME en Afrique : le cas du Cameroun. *Revue Africaine de Management*, 4(3), 161-173.
- Boubakary, B. (2020a). Contribution à la compréhension de la défaillance des PME au Cameroun : une modélisation des multiples facteurs explicatifs du phénomène. *Revue congolaise de gestion*, 30(2), 121-168.
- Boubakary, B. (2020b). La gestion de crise dans les PME : analyse théorique et proposition du modèle. *Question (s) de management*, (28), 91-106.
- Boubakary, B. (2020c). La crise pandémique de coronavirus (Covid-19) : vers une émergence d'un nouveau modèle de développement ? Essai de décryptage. *Revue Économie, Gestion et Société*, numéro spécial, pp. 11-44.
- Boubakary, B. (2022). Résilience entrepreneuriale et performance des PME en Afrique : une analyse exploratoire dans le contexte camerounais. *Management & Avenir*, 127(1), 131-154.
- Boubakary, B., Boukar, H. & Tsapi, V. (2017). L'impact du profil psychologique du dirigeant sur la croissance des PME au Cameroun. *Question (s) de management*, (18), 47-62.
- Bruns, W.J. & Waterhouse, J.H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 177-203.
- Chan, K. H., Lin, K. Z. & Mo, P. L. L. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit-detected accounting errors. *Auditing: A journal of Practice & theory*, 22(2), 281-295.
- Charreaux, G. (1997). L'entreprise publique est-elle nécessairement moins efficace?. *Revue française de gestion*, 115, 38-56.
- Charreaux, G. (2015). Pour une véritable théorie de la latitude managériale et du gouvernement des entreprises. *Revue française de gestion*, 41(253), 189-212.
- Chekroun M. (2014). Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes. *Thèse de Doctorat*, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen.
- Cheng, W. H., Abdul Kadir, K., & Bohari, A. M. (2014). The strategic planning of SMEs in Malaysia: a view of external environmental scanning. *International Journal of Business and Society*, 15(3), 437-446.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Chouaib, A. & Zaddem, F. (2012). Le climat éthique au travail: pour promouvoir des relations interpersonnelles de confiance. *RIMHE: Revue Interdisciplinaire Management, Homme Entreprise*, (1), 53-70.
- Clikeman, P.M. (2003). « Where auditors fear to tread: internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of earnings management and in searching for signs of its use ». *Internal Auditor*, 60(4), 75-80.

- Dahmani, A. (2010). La dialectique de la confiance et de l'Empowerment : vers une approche dyadique, Étude exploratoire dans le secteur pétrolier en Tunisie. *9^{ème} Colloque International de la Recherche en Sciences de Gestion*, 11, 12 & 13 mars, Hammamet-Tunisie.
- De Brui, H. (2002). Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement. *International Journal of Public Sector Management*, 18(7), 578-594.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.
- Drucker, P. (2012). *Management*. Routledge.
- Duncan, J. B., Flesher, D. L. & Stocks, M. H. (1999). Internal control systems in US churches: An examination of the effects of church size and denomination on systems of internal control. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 142–163.
- Dupré, L. (2009). The common good and the open society. *The Review of Politics*, 55(4), 687-712.
- Elgowairi, M.K. & Safar, O.M. (2018). The unpredictable change in management accounting from the contingency perspective, internal audit, and stewardship theory: a case study in Libyan company, 6(5), 73-84.
- Endaya, K.A. & Hanefah, M.M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*. 4(10), 92–102.
- Facal, J. & Mazouz, B. (2013). L'imputabilité des dirigeants publics. *Revue française de gestion*, (237), 117-132.
- Finkin, M. W., & Post, R. C. (2009). *For the common good*. Yale University Press.
- Florea, R. & Florea, R. (2013). Internal audit and corporate governance. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 16(1), 79.
- Ghazali Anum Mohd, N. (2010). « Ownership structure, corporate governance and corporate performance in Malaysia ». *International Journal of Commerce and Management*, 20(2), 109-119.
- Gimzauskiene, E. & Kloviene, L. (2011). The content of performance measurement system according to environment of organization. *Economics and Management*, (16), 60-65.
- 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.
- Gouda, H. (2015). Intercultural management: theories, tools and factors of success. http://www.worldresearchlibrary.org/up_proc/pdf/61-144101781142-48.pdf
- Hala, N. (2003). «If capitalists were angels ». (Sherron Watkins). *Internal Auditor*, 60(2), 38-44.
- Hell, R. & Wang, D. (2009). *Cultural impact on the auditing planning phase: An empirical study in China and Finance* (Master's thesis). Umea University, Sweden.
- Hofstede, G. & Peterson, M. (2000). Culture: national values and organizational practices, In Ashkanasy, N., Wilderom, C. and Peterson, M. (Eds.): *Handbook of Organizational Culture and Climate*, pp.401–416, Sage, London.

- Hope, O.K., Kang, T., Thomas, W. & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(5), 357-373.
- Hoque, Z. & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of management accounting research*, 12(1), 1-17.
- Hughes, S. B., Sander, J. F., Higgs, S. D. & Cullinan, C. P. (2009). The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 29-43.
- Hutchinson, M.R. & ZAIN, M.M. (2009). « Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance ». *Corporate Ownership and Control*, 7(2), 50-63.
- Jackson, P. M. (1993). Public service performance evaluation: a strategic perspective. *Public money & management*, 13(4), 9-14.
- Jensen, M.C. (1993). « The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems ». *The Journal of Finance*, 48(3), 831-880.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Kajola, S.O. (2008). « Corporate governance and firm performance: The case of Nigerian listed firms ». *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 14(14), 16-28.
- Khan, M.A. (2013). Management accountability for public financial management. https://www.cabri-sbo.org/uploads/files/Documents/seminar_paper_for_pfm_khan.doc
- Kibet, P. K. (2008). A survey on the role of internal audit in promoting good corporate governance in state owned enterprises. *Thèse de Doctorat*, Université de Nairobi.
- Kono Abe, J.M. & Medang, J.Y. (2019). L'évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques camerounaises. *International Journal of Management Sciences*, 2(2), 494-515.
- Kosmala, K. (2007). (Un) realised independence in the CEE region: Insights from interpretive cultural theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), 315-342.
- Koutoupis, A., Pazarskis, M., & Drogalas, G. (2018). Auditing Corporate Governance Statements in Greece—the role of internal auditors. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 18(5), 1007-1020.
- Krishnamoorthy, G. (2008). The role of internal audit in the financial statement audit: The contingent effects of Board independence and audit committee effectiveness. 1-29.
- Lee, S. (2016). Common good. *Encyclopedia Britannica*, 139-156.
- Lenz, R., Sarens, G., & Jeppesen, K. K. (2018). In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: an institutional perspective. *Edpacs*, 58(2), 1-36.
- Lipton, M. & Lorsch, J.W. (1992). « A modest proposal for improved corporate governance ». *The Business Lawyer*, 59-77.
- Lu, W.H. (2017). Research on Internal Audit Quality Control of XY Company. *Thesis*, Chongqing, University of Technology, Chongqing.

- Mazouz, B. & Leclerc, J. (2008). *Gestion intégrée par résultats : concevoir et gérer autrement la performance dans l'Administration publique*. PUQ.
- Médard, J. F. (2006). Les paradoxes de la corruption institutionnalisée. *Revue internationale de politique comparée*, 13(4), 697-710.
- Merchant, K.A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, 56, 813-829.
- Merchant, K.A. (1984). Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, organizations and society*, 9(3-4), 291-307.
- Mihaela, D. & Iulian, S. (2012). Internal control and the impact on corporate governance, in Romanian listed companies. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*, 2012, 1-10.
- Mihret, D. G., & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719.
- Mihret, D. G., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252.
- Muchiri, N.W. & Jagongo, A. (2017). « Internal auditing and financial performance of public institutions in Kenya: A case study of Kenya Meat Commission ». *African Journal of Business Management*, 11(8), 168-174.
- OCDE (2015). Chapitre 1. Améliorer l'efficacité du secteur public au service d'une croissance plus inclusive. *Études économiques de l'OCDE*, 5, 57-86.
- Ojra, J., Opute, A. P., & Sabti, A. (2020). Influence of Culture on the Effectiveness of Internal Audit: A Literature Review. *International Review of Business Research Papers*, 16(2), 46-65.
- Piroux, A. (2008). L'éthique administrative à l'épreuve de ses usages. *Pyramides. Revue du Centre d'études et de recherches en administration publique*, (16/1), 83-144.
- Piron, F. (2002). Les défis éthiques de la modernisation de l'administration publique. *Éthique publique. Revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale*, 4(1). <http://journals.openedition.org/ethiquepublique/2479>
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform – A Comparative Analysis*. Oxford University Press, Oxford.
- Quynh Lien, D. (2005). La responsabilité sociale de l'entreprise, pourquoi et comment ça se parle?. *Communication et organisation*, (26), 26-43.
- Rojot, J. (2010). Déontologie et gestion des ressources humaines. *Revue de gestion des ressources humaines*, (2), 31-43.
- Shaver, D. (2005). « Characteristics of corporate boards in single-industry and conglomerate media companies ». *International Journal on Media Management*, 7(3-4), 112-120.
- Sudsomboon, S. & Ussahawanitchakit, P. (2009). Professional audit competencies: the effects OnThai's CPAS audit quality, reputation, and success. *Review of Business Research*, 9(3), 66–85.

- Tchouassi, G. (2017). Les besoins en informations dans les entreprises. *Revue Congolaise de Gestion*, 24, 63-92.
- Tirole, J. (2017). *Economics for the common good*. Princeton University Press.
- Try, D. & Radnor, Z. (2007). Developing an understanding of results-based management through public value theory. *International Journal of Public Sector Management*.
- Usang Edet Usang, O., & Salim, B. (2018). The Relationship Between Institutional Environment, Internal Audit And Performance Of Local Governments In Nigeria. *International Journal of Accounting and Finance (IJAF)*, 7(2), 120-147.
- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). Corporate governance and internal audit: an institutional theory perspective. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*.
- Van Gils, D., Visscher, C. D., Sarens, G., & Spanhove, J. (2008). L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques belges. *Pyramides. Revue du Centre d'études et de recherches en administration publique*, (15), 95-124.
- Véry, P. & Monnet, B. (2009). Comment le crime organisé s'empare des actifs de l'entreprise. *Securite et strategie*, 2(2), 4-12.
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1988). The organizational bases of ethical work climates. *Administrative science quarterly*, 33(1), 101-125.
- Vieira, E. S. (2017). Board of directors characteristics and performance in family firms and under the crisis. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 18(1), 119-142.
- Wallace, W.A. & Kreutzfeldt, R.W. (1995). The relation of inherent and control risks to audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10(3), 459-481.
- Wirtz, P. (2006). Compétences, conflits et création de valeur : vers une approche intégrée de la gouvernance. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(2), 187-201.
- Yakoubi, S. & Zemmouri, F. (2017). Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques économiques en Algérie. *Thèse de Doctorat*, Université Mouloud Mammeri.
- Yassin, N., Ghanem, M. G. & Rustom, L. (2012). The role of internal audit function in corporate governance: An empirical study on commercial banks in Lebanon. In *proceedings of the academic and business research institute conference*, Orlando. Retrieved from <http://www.aabri.com/OC2012Proceedings.html>.
- Ziani, A. (2019). Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(1), 1-17.
- Zou, J. (2019). On the role of internal audit in corporate governance. *American Journal of Industrial and Business Management*, 9(01), 63-72.