

De l'opacité du contrôle interne à l'efficacité de l'audit légal : enjeux et déterminants dans les entreprises au Cameroun

Kadouamaï SOULEYMANOU
Agrégé en Sciences de Gestion
Université de Maroua – Cameroun
Équipe de recherche LAREGO
Courriel : souleymanou_souley@yahoo.fr

Ousmanou ABDOUL NASSER
Doctorant en Sciences de Gestion
Université de Ngaoundéré - Cameroun

Résumé :

L'audit légal est un contrôle légal des comptes effectué en s'appuyant sur le contrôle interne (CI). Cependant de façon paradoxale, le CI n'est pas toujours transparent à l'auditeur légal, mais plutôt un compromis à ses attentes. Quels sont les déterminants permettant à l'auditeur de s'y adapter ? Cet article propose d'analyser les enjeux et les déterminants d'efficacité de l'audit légal en contexte d'un CI opaque. Cette étude est réalisée sur un échantillon de 56 sociétés anonymes au Cameroun, minutieusement sélectionnées sur la base de l'existence d'un service de CI. Les déterminants expliquant l'efficacité de l'auditeur dans sa mission sont relevés.

Mots clés : contrôle interne, opacité, audit légal, efficacité, management

Abstract: *The opacity of internal control to the effectiveness of the legal audit: issues and determinants in businesses in Cameroon*

The legal audit is a statutory control of the accounts carried out on the basis of internal control (CI). Paradoxically, however, the CI is not always transparent to the legal auditor, but rather a compromise to his expectations. What are the determinants that allow the listener to adapt to it? This paper proposes to analyze the issues and determinants of effectiveness of the legal audit in context of an opaque CI. This study is carried out on a sample of 56 companies in Cameroon, carefully selected on the basis of the existence of a CI service. The determinants explaining the auditor's effectiveness in his mission are noted.

Keywords: *Internal control, opacity, legal audit, efficiency, management*

Introduction

Depuis des décennies, l'abondante littérature rattachée au courant comportementaliste de contrôle de gestion, notamment les travaux sur l'asymétrie de l'information et les matelas budgétaires (Merchant, 1985 ; Dunk, 1990 ; Fisher et al. 2002) montrent que les relations entre les contrôleurs de gestion et managers (Oriot, 2004 ; Bollecker et Niglis, 2009) sont tentées de ne pas partager avec leurs contrôleurs de gestion toutes les informations qu'ils détiennent. Par ailleurs, « *Les décisions se discutent régulièrement et que le service contrôle de gestion joue un rôle important dans le transfert d'informations* » (Godener et Fornerino, 2017, p.86). Il s'en suit des relations favorisant autant l'efficacité du processus en termes de collecte d'informations, que d'adaptation aux besoins du manager et d'appropriation par ces derniers par l'enjeu des procédures de contrôle interne. Une impasse se produit donc au croisement des rapports (soit de

conflit, soit de synergie) entre le contrôleur interne et l'auditeur légal. Pourtant lors de sa mission, l'auditeur légal est inhérent au contrôleur interne en matière de besoins en informations comptables et financières. Pour remédier à cette impasse, des codes de contrôle interne pour la bonne gouvernance ainsi que des référentiels d'efficacité d'audit légal nécessitent d'être déterminés. Le nouvel acte uniforme OHADA 2017, dans son article 6, préconise d'ailleurs aux États membres, la mise en place des procédures de contrôle interne.

La sécurisation des informations comptables et financières consiste donc à s'assurer par référence aux normes généralement admises, que l'information produite par l'entreprise et destinée aux partenaires est de qualité. Elle consiste à s'assurer de la régularité et de la sincérité des états financiers de la société. Pour pallier tout déficit qualitatif des informations, la première solution réside dans l'amélioration de mécanisme de la gouvernance d'entreprise, ce qui suppose un contrôle renforcé des actions légales des dirigeants des entreprises. « Mais seul le changement du comportement des producteurs des états financiers ne suffit pas pour sécuriser l'information. C'est le commissaire aux comptes en tant qu'assureur de la qualité de l'information qu'il faut indexer. C'est de la qualité de ses travaux que dépendra la qualité des états de synthèse élaborés par l'entreprise » (Djongoué 2008, p.73).

L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante des systèmes comptables et de contrôle interne pour planifier et concevoir une approche d'audit efficace. L'auditeur doit recourir à son jugement professionnel pour évaluer les aléas¹ d'audit et définir des procédures visant à réduire à un niveau d'acceptabilité faible. En l'occurrence, l'auditeur n'a pas le contrôle sur les aléas inhérents et le contrôle interne, qui sont propres à l'entreprise, à sa gestion, à son activité et à son environnement. Son rôle est de les déterminer et d'évaluer les conséquences potentielles. Par ailleurs, les aléas de non détection sont propres à l'auditeur légal. Il doit choisir les méthodes de révision qui seront en mesure de réduire ces aléas à un niveau acceptable. Étant donc le contrôle du contrôle interne, l'audit légal est efficace s'il teste le système de contrôle interne² pour voir s'il est lui-même efficace. S'il lui semble efficace, alors toutes les opérations qui passent par le contrôle interne sont réputées correctes.

La notion d'efficacité est de ce fait une notion clé de la légitimité d'un d'audit. Kalbers et Fogarty (1993) définissent l'efficacité de l'audit comme le niveau de compétence qui permet à ce dernier d'exécuter ses responsabilités spécifiques de surveillance. Pour DeZoort et *al.* (2002) un audit efficace est composé des membres qualifiés qui possèdent l'autorité et les ressources pour protéger les intérêts des parties prenantes en garantissant la qualité des états financiers, des systèmes de contrôle interne et la maîtrise des risques en accomplissant des diligences de

¹ L'aléa d'audit est l'aléa selon lequel l'auditeur donne son opinion sur des états financiers qui comportent des inexactitudes importantes. L'audit définit des procédures lui permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les anomalies résultant de fraudes et d'erreurs, ayant une incidence significative sur les comptes, seront bien détectées (CNCC, 2002). Cet aléa d'audit se subdivise en trois : l'aléa inhérent, de contrôle et de non détection. L'*aléa inhérent* qui est lié à l'inexactitude significative qui fait suite à une erreur, une omission (volontaire ou involontaire), ou une faute. L'*aléa de contrôle interne* qui est dû au fait que le système administratif n'ait pas empêché une inexactitude significative. L'*aléa de non détection* qui est l'aléa que l'auditeur externe n'ait pas pu détecter une inexactitude significative.

² Le teste de contrôle interne se matérialise en trois étapes. La première est celle de l'*analyse du manuel de procédure*, permettant de détecter les éventuelles failles, de faire un résumé de la procédure pour réduire la procédure et la rendre normée et compréhensible par les professionnels. La deuxième «étape est celle qui consiste à *faire un test de conformité*, pour observer la mise en œuvre des procédures sur le terrain de manière inopinée. On aboutit à des conclusions selon lesquelles : le manuel n'est pas appliqué, le manuel est appliqué, le manuel est appliqué mais il y a des imperfections. La troisième est celle de *test de permanence*.

surveillance. Ces auteurs ont construit quatre déterminants de l'efficacité de l'audit : la composition (expertise, indépendance, intégrité, objectivité), l'autorité (responsabilité, influence), la rigueur (fermeté, exigence) et la diligence (motivation, persévérance).

La réflexion sur les enjeux et déterminants de l'audit légal permettant d'expliquer le lien entre l'opacité et l'efficacité, est une piste intéressante d'autant plus qu'elle intervient dans un contexte marqué par de nombreuses crises et de phénomène de corruption décriée à l'échelon international en général et camerounais en particulier³.

À notre connaissance, peu d'études se sont intéressées à rapprocher l'audit légal au contrôle interne, notamment, à l'aptitude de l'audit légal à accommoder l'opacité du CI à sa propre efficacité. Dans une certaine mesure, cet article s'inscrit dans la perspective envisagée par Causse (2009) en rapport avec l'audit et le contrôle interne dans les pays en voie de développement (Causse 1992). Plus spécifiquement, Djongoué (2008) a rapproché l'opacité de la gouvernance à l'audit légal en contexte camerounais. Dans un tel contexte, dans le mécanisme de la gouvernance d'entreprise, c'est plus spécifiquement le contrôle interne⁴ servant de base à l'audit légal⁵ qui apparaît comme le concept autour duquel se construit une exigence de plus en plus pressante. Dans une analyse théorique de la qualité de l'information comptable et de l'audit légal au sein de l'entreprise, Djongoué (2008) a choisi d'illustrer ses propos par le cas de l'Afrique subsaharienne en général et au Cameroun en particulier. Pour apprécier la capacité des auditeurs à assurer une transparence dans la production des informations pour une gouvernance internationalement crédible, les facteurs déterminant le système de contrôle interne doivent être analysés. Le contrôle interne étant placé au centre d'intérêt de l'audit, la préoccupation est bien au-delà de celle de « tenir compte de la délicatesse du contrôle interne », mais nécessite de comprendre le positionnement du contrôle interne opaque, et la capacité d'y auditer.

Les apports de cet article sont multiples : d'abord une illustration des prédispositions des dirigeants dans l'assurance de leurs opportunités par le contrôle interne ; ensuite, une mise en évidence de l'efficacité du comité d'audit face au dispositif de contrôle interne opaque ; enfin, une compréhension des enjeux des déterminants d'opportunités et de conformité de « contrôle-audit » au sein des grandes entreprises dans une économie en développement.

Dans la perspective du courant comportementaliste du contrôle de gestion, ce travail fait appel à la théorie de signal⁶ (Ross, 1977) et à la théorie de l'asymétrie d'information⁷ (Akerlof,

³ L'exemple le plus récent est le cas de la Camair-Co qui a connu d'énormes difficultés du fait de mauvaises décisions prises par l'équipe dirigeante et plus précisément par son directeur général Alex Van Elk : non comptabilisation des recettes commerciales, achats effectués sans bon de commande, paiement des factures fournisseurs sans livraison préalable, états de rapprochement erronés, la rémunération du directeur général est supérieur au montant prévu dans le contrat. Toutes ces situations se traduisent par l'absence d'un contrôle interne efficace au sein de la Camair-Co.

⁴ Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'appliquer les instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci.

⁵ La mission de l'audit légal a été instaurée par le législateur dans un cadre légal, à caractère permanent, confiée à un ou plusieurs commissaires aux comptes dont l'objectif est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers d'une entreprise. Cette certification par les commissaires aux comptes donne une certaine assurance pour les parties prenantes externes à l'entreprise, d'autant plus que c'est une mission normée par le législateur lui-même.

⁶ La théorie du signal, fondée par Ross (1977) pour expliquer le phénomène selon lequel, l'information produite existante n'est pas partagée dans son intégralité au même moment entre les différentes parties prenantes qui sont concernées.

1970). Dans le cadre de l'efficacité de l'audit légal, nous avons jugé pertinent d'en faire appel parce qu'elles sont au cœur des marchés et des économies. Elles reflètent la pertinence de l'information produite et diffusée entre les différentes parties prenantes, pouvant conduire à des actions et actes irréversibles.

Il est question d'analyser les déterminants de l'efficacité de l'audit légal en dépit d'un système opaque de contrôle interne dans les entreprises d'un pays en développement. De cette problématique découle la question centrale : *quels sont les enjeux et déterminants d'efficacité d'audit légal dans un système de contrôle interne opaque ?* Plus spécifiquement, trois questions secondaires sont formulées : Quel est l'impact de la mise en application d'un système d'audit légal efficace sur la production et la diffusion de l'information comptable de qualité ? En quoi le processus d'audit légal efficace s'explique-t-il par le respect des principes et cadres comptables ? L'efficacité des procédures d'audit légal réduit-elle l'asymétrie d'information dans un système de contrôle interne opaque ?

Ce travail porte deux orientations majeures. Dans la première partie, un bref lien est fait entre l'idéologie de management et la recherche de stratégie légitime d'audit. Dans la deuxième partie, les deux outils proxémiques l'audit légal et le contrôle interne sont mis en évidence. Dans la troisième partie du travail, les questions méthodologiques et conceptuelles sont précisées, permettant de présenter les résultats empiriques en quatrième partie. Les conclusions de ce travail permettront de donner une vision actualisée et de discuter des éléments pratiques dans la mise en relation de l'opacité et de l'efficacité, respectivement pour le contrôle interne et l'audit légal.

I. Idéologie de management et recherche d'une stratégie légitime d'audit

Cette dernière décennie marquée par la succession de crises et de scandales financiers (Enron, Worldcom) interpelle la qualité de l'audit au sein des organisations (Sakka et Manita, 2011). Ce contexte défavorable explique que l'image du contrôleur soit ambiguë dans l'organisation (Demaret, 2018). Pour cela, la question d'efficacité d'audit demeure une préoccupation des chercheurs en management. Cette préoccupation pose notamment en contexte africain, la question de la légitimité professionnelle (Souleymanou et Degos, 2018), qui apparaît en filigrane dans une littérature consacrée à ce dernier et plus abondante ces dernières années, notamment celle des contrôleurs de gestion (Bollecker 2007, 2009 ; Bollecker et Niglis, 2009 ; Bouquin et Fiol, 2007 ; Byrne et Pierce, 2007; Redslob, 2012).

Demaret (2018) a étudié à cet effet, les stratégies de légitimation qu'un contrôleur va mettre en œuvre pour construire sa légitimité. La confrontation entre ses stratégies et ses évaluateurs en légitimité va donc conduire à dessiner des trajectoires de construction de légitimité. Des décalages en termes d'opacité ne peuvent qu'exister entre les attentes de ces derniers et le travail effectué par les contrôleurs (Demaret, 2018). Mais l'enjeu est d'expliquer les déterminants de l'efficacité de l'auditeur pour des conséquences managériales.

⁷ Au-delà du fait de ne pas partager l'information, elle peut être parfois partagée mais sans être perçue ou comprise de la même manière. C'est ce qui nous conduit à mobiliser la théorie de l'asymétrie d'information (Akerlof, 1970). Pourtant, l'audit légal est là pour, en partie, pallier lui-même à ce type d'insuffisance.

I.1. Efficacité d'audit légal perçue et idéologie managériale

La notion de qualité ou d'efficacité appliquée au contexte de l'audit est d'origine empruntée à l'article fondateur de DeAngelo (1981) qui définit la qualité d'audit comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément découvrir une anomalie ou une irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise et mentionner et publier cette anomalie ou cette irrégularité ». Cette définition renvoie à l'approche dualiste qui fait la distinction entre la compétence technique de l'auditeur représentée par la capacité de détection des erreurs dans les états financiers et son indépendance codifiée à travers la qualité de révélation. Il s'agit d'une évaluation indirecte de la qualité d'audit par le biais des caractéristiques de l'auditeur.

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

Appliquée à la discipline du management, l'idéologie managériale est vue comme *un ensemble cohérent d'idées* du point de vue de la logique interne de ses arguments (Bendix, 1956). Plus précisément, il s'agit d'un ensemble d'idées à orientation politique au sens où elles engagent un certain nombre de choix sociaux (Maclean *et al.*, 2014). Le concept d'idéologie a pu être également retenu en sciences de gestion et en théorie des organisations pour mettre en lumière d'autres formes que celles de l'idéologie managériale. Certains travaux contemporains envisagent d'ailleurs ce concept d'idéologie sous la dimension d'idéologies politiques (Briscoe et Josh, 2017) ou de fondations idéologiques du champ de la responsabilité sociale des entreprises (Hafenbrädl et Waeger, 2017). Dans cette perspective, ce même concept d'idéologie peut être envisagé sous l'angle de la proximité d'attributions en management entre le contrôle interne et l'audit légal. Dans ce cadre, le point commun demeure néanmoins dans le fait que, comme le souligne Brunsson, 1982, p.38, les idéologies « décrivent à la fois comment sont les choses et comment elles devraient être » (selon la traduction de Boncori et Blanc (2018)).

Par ailleurs, ces dernières années ont été marquées par un renforcement de la réglementation en matière d'audit légal (Gonthier-Besacier *et al.*, 2012). Ces auteurs ont examiné les critères influençant la qualité perçue de l'audit. Leur étude vise à comprendre les critères qui participent à la perception, par les préparateurs d'information financière, de la qualité d'un audit.

I.2. Efficacité d'audit en management des états financiers

La problématique du risque et sa répercussion dans les états financiers est un thème actuel tant en comptabilité qu'en audit et découle de l'encadrement conceptuel de la comptabilité comme un *input* de la théorie de la décision (De Almeida et Joaquim, 2000). Cette situation rend souvent les états financiers de plus en plus contingents. Dans ce contexte, la stratégie de l'audit se basait sur une idée de risque fondé sur l'analyse des contrôles opérationnels et administratifs et aussi, plus récemment, sur l'identification des risques et sur la détermination de ses effets potentiels dans les états financiers. L'audit stratégique de l'administration constitue une activité qui, d'après l'utilisation de certaines techniques spécialisées de révision, a pour but l'émission d'un rapport sur la fiabilité des documents prévoyants après l'audit. Il s'agit donc d'un domaine qui impose à l'auditeur une attitude plutôt active dans l'évaluation des aspects concernant l'administration et

l'efficacité de l'auditeur dans la conviction. En effet, il y a une forte préoccupation grandissante de rapprocher la comptabilité tenue et le contrôle interne à la stratégie de l'affaire où il y a souvent la conviction que les comptes annuels sont le résultat d'une stratégie tout à fait définie. C'est ce qui fait apparaître l'inclusion du risque et son reflet dans la comptabilité, le contrôle interne ou l'audit dans les organisations. Il se traduit dans le traitement de phénomènes qui peuvent avoir ou pas des conséquences négatives dans le patrimoine de l'entreprise dépendant que des événements futurs se réalisent ou pas.

II. Audit légal et contrôle interne : deux outils proxémiques de management

En matière d'états financiers permettant d'exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes, ainsi que sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité, l'audit est une partie intégrante du contrôle légal ou de la révision légale. Le contrôle légal est donc plus large que l'audit des comptes et englobe notamment des vérifications spécifiques portant, par exemple, sur le contrôle des informations contenues dans le rapport de gestion.

L'*audit interne*⁸ (vérification interne) est la fonction d'audit établie au sein d'une entité et dont l'objet est d'examiner les activités de celle-ci pour le compte de la direction, et d'évaluer notamment l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. À proximité de l'audit interne, le *contrôle interne* est un ensemble des politiques et procédures visant à assurer une gestion saine et rigoureuse de l'entité. Ce terme est le plus souvent utilisé dans des expressions précises telles que, *contrôle comptable*⁹, *contrôle budgétaire*¹⁰, *contrôle de gestion*¹¹. Alors que le *contrôle externe* est l'audit des états financiers ou autres informations financières d'une entité effectué par un professionnel comptable indépendant de l'entité sur laquelle porte la mission. L'importance qu'a connue le contrôle interne a entraîné avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit. Ceci peut se justifier par le fait que les auditeurs jouent un rôle important dans l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qui contribuent à le maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant. En effet, l'audit a entre autres pour missions, d'évaluer le système de contrôle interne. À ce titre, il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration en information sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité (Mandzila, 2006).

Dans son acception générale, le contrôle interne est un système de contrôle établi par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de l'activité et l'intégrité des actifs (Pigé, 2001 ; Grand et Verdalle, 2002). Selon

⁸ L'IFACI (2002) définit l'audit interne comme : « La fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous les niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise ». Selon Bénédicte et Kéravel (1990), l'audit qui fait partie des normes et des procédures de contrôle interne assure la vérification de l'état du contrôle interne, développe les directives pour l'améliorer et réduit les coûts qu'il impute à l'entreprise.

⁹ Le *contrôle comptable* est une procédure comptable utilisée pour contrôler l'exactitude des enregistrements dans les comptes et autres documents comptables; ensemble de ces procédures. Constitue, par exemple, un contrôle comptable la procédure qui consiste à vérifier si le solde d'un compte collectif correspond au total des soldes des comptes individuels du grand livre auxiliaire correspondant.

¹⁰ Le *contrôle budgétaire* est un ensemble des politiques et procédures visant à assurer une gestion saine et rigoureuse de l'entité.

¹¹ Le *contrôle de gestion* est un ensemble des politiques et procédures visant à assurer une gestion saine et rigoureuse de l'entité.

Renard (2002), la présence du système de contrôle interne exerce une influence sur le processus d'audit. C'est dû au rôle qu'il joue dans l'aspect de transmission des informations. En effet, dans le processus de transmission des informations, le système de contrôle interne a pour rôle de s'assurer que les décisions sont correctement prises et mises en application (Mikol, 1991 ; Cappelletti, 2004). Pour Bénédic et Kéravel (1990), le contrôle interne consiste en tout ce qui va permettre aux dirigeants de conduire efficacement leur entreprise. Dans le même sens, l'existence du processus de contrôle interne exerce une influence notable sur les décisions contribuant à la réalisation des objectifs d'audit préétablis (Beninger 1986). De ces précisions découle l'hypothèse *H1 : le contrôle interne et l'audit légal s'influencent mutuellement dans le processus de production d'informations dans les états financiers.*

Par ailleurs, la surveillance des décisions fait partie des mécanismes pouvant aider les managers à conduire efficacement leur entreprise (Pigé, 1997). Selon Pigé (2001), le contrôle interne d'une entreprise est un système de contrôle établi par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de l'activité et l'intégrité des actifs, et fiabiliser les flux d'informations. En outre, la non surveillance dans l'application des décisions par la direction peut être un moyen, pour les responsables opérationnels, de rendre plus opaque les pratiques dans leurs unités, ce qui peut amplifier le risque de coordination. Ce risque qualifié d'opportunisme procède d'une volonté délibérée d'aller à l'encontre de la volonté de la direction générale pour faire prévaloir ses intérêts (Besson, 2000). Les travaux de Crozier et Friedberg (1977) ont largement explicité cette notion d'opportunisme en montrant que, lorsque les individus ont des objectifs contradictoires, ils peuvent être amenés à se ménager des marges de liberté par l'incertitude de leur comportement. Cette incertitude, source de pouvoir, est particulièrement forte lorsque les individus ont la capacité de biaiser la circulation de l'information. On peut alors considérer que l'absence d'une surveillance dans l'application des décisions par la direction, peut permettre aux responsables d'accroître l'incertitude de leur comportement et, de ce fait, leur marge de pouvoir. Nous pouvons dire que la surveillance dans l'application des décisions contribue à réduire les risques d'opportunisme dans une entreprise.

C'est ainsi que le contrôle interne est avant tout un système d'organisation, qui aide les managers dans leur application. Il doit être adapté à la structure organisationnelle d'une entreprise et à son activité (Renard, 2002). D'après les travaux de Mikol (1991), Pigé (1997), Renard (2002) et de Cappelletti (2004), la présence du contrôle interne dans une entreprise joue un rôle décisif dans la transmission des informations. Comme l'évoque Beninger (1986), exercer un contrôle signifie implicitement influencer quelqu'un ou quelque chose, tels que le personnel de l'organisation, une unité ou l'ensemble de l'entreprise, en vue de progresser vers la réalisation d'objectifs. Le contrôle interne exerce alors un impact sur le processus d'audit dans la mesure où il s'assure que les instructions de la direction ont été bien appliquées.

Selon l'AMF (2010), le CI assure la surveillance et l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale. Ces instructions et orientations permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action. Elles doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités devraient être menées. Les instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis et des risques encourus. De ce qui précède, découle l'hypothèse *H2 : l'application des principes et cadres comptables définis influence positivement le signal dans le système de contrôle interne.*

Toute décision, notamment dans les grandes entreprises est une réelle prise de risque. En ce sens, la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) aide, grâce à l'audit, à appréhender les

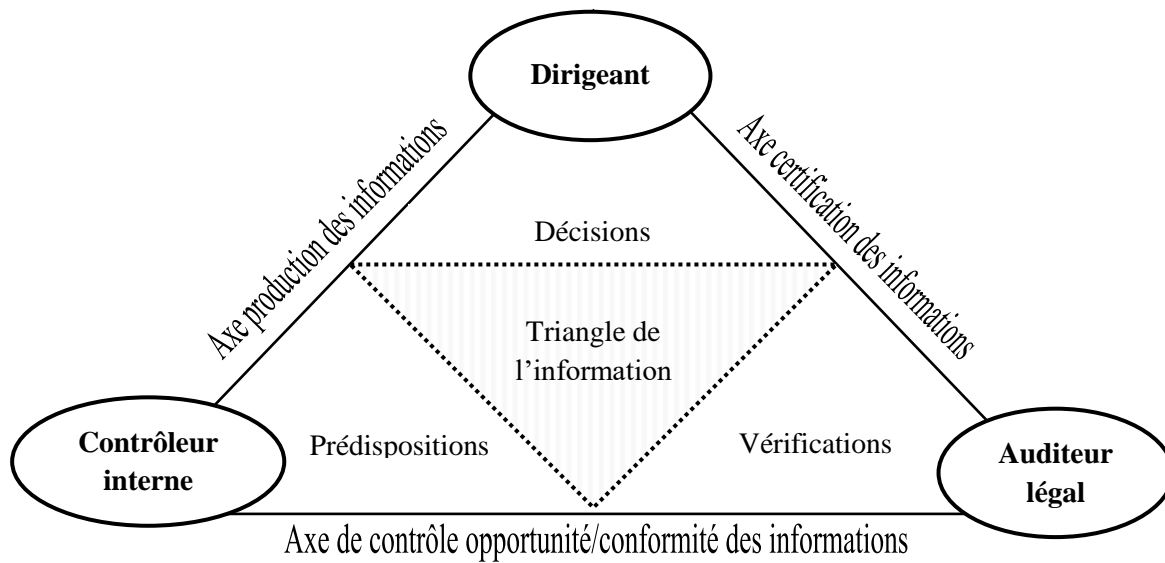
relations d'agence existant entre actionnaires et dirigeants et se propose de réduire l'incertitude résultant de cette relation à travers les mécanismes de gouvernance d'entreprise. Évoluant dans des environnements en mutation rapide, les entreprises cherchent à s'adapter aux stratégies de rapidité dans le changement, et par conséquent, à la pratique de l'asymétrie de l'information. Au niveau de la réduction de l'asymétrie d'information, il est admis que par rapport aux actionnaires, le dirigeant dispose des informations pour l'audit légal, outre que celles sur l'information comptable et financière. Pourtant, il dispose d'une information aussi complète issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il est le seul destinataire. C'est dans ce cadre que Pigé (1998) distingue trois niveaux d'asymétrie d'information liée au gouvernement d'entreprise : l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs et un troisième niveau d'asymétrie apparaît quand les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne. L'auditeur légal permettrait de réduire ces trois niveaux d'asymétrie d'information. Dans la mesure où l'audit interne est souvent rattaché à la direction c'est-à-dire à l'agent (dirigeant), et donc n'est pas considéré comme un dispositif susceptible de réduire les asymétries d'information liées au gouvernement d'entreprise. Sawyer (1973) considérait la fonction d'audit interne comme l'œil et l'oreille de la direction.

En effet, l'existence d'un comité d'audit, destinataire du rapport de l'auditeur interne, apparaît ainsi comme la courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes mais aussi internes et le conseil d'administration. Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de cet audit à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise.

Pour cela, la loi sur la sécurité financière, en exigeant du président du conseil d'administration ou de surveillance la production d'un rapport sur le contrôle interne et le rattachement hiérarchique de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit, offre la possibilité de contribuer désormais à la réduction de l'asymétrie d'information existant entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise. Par conséquent, c'est l'audit légal ou externe qui nous intéresse dans le cadre de nos investigations de réduction de l'asymétrie d'information. De tout ce qui précède découle l'hypothèse *H3 : les procédures efficaces d'audit légal réduisent l'asymétrie d'information.*

Une vision croisée de l'audit et contrôle internes attribuerait donc un rôle primordial dans l'aspect de transmission de l'information qui est celui de la surveillance dans l'application des décisions. Pour offrir un modèle assez complet du processus tridimensionnel de décision, à partir des vérifications effectuées dans les organisations certaines études se sont appuyées sur la typologie de contrôle proposée par Ouchi et Maguire (1975). La figure ci-dessous tente de l'illustrer.

Figure 1. Triangle des axes et des acteurs des informations dans les entreprises



Ce schéma suggère que la maîtrise de l'interaction du contrôle des opportunités et de conformités des informations repose sur le système et les procédures opérationnelles des opportunités du dirigeant. « Pour avoir une vision privilégiée, le dirigeant d'entreprise détient et contrôle l'accès aux ressources essentielles d'information » (Pfeffer et Salancik, 1978). Ces ressources constituent les bases des opportunités du dirigeant par un mécanisme de contrôle interne, dont avoir ce privilège est aussi une source de pouvoir. L'efficacité des membres du comité d'audit est surtout placée en interface entre le contrôleur interne et le dirigeant. Tout dépend de la capacité du comité d'audit à rendre visible le dispositif de vision du dirigeant par l'opacité du contrôle interne et, assurer efficacement sa mission légale.

III. Collecte des données et mesure des variables

Afin de tester nos hypothèses, la démarche hypothético-déductive a permis de mettre en évidence l'influence des procédures de contrôle interne sur et l'efficacité de l'audit dans les grandes entreprises. Pour ce faire, un choix raisonné nous a permis de sélectionner un échantillon de SA camerounaises à but lucratif et fonctionnant avec un conseil d'administration. Ensuite, nous y avons collecté des informations relatives aux mécanismes de contrôle interne et d'audit légal. Le choix des grandes entreprises (SA) a été réalisé pour trois raisons : d'abord pour des raisons pratiques d'accès aux informations comptables ; pour la tenue de comptabilité effective, sérieuse et rigoureuse ; pour l'existence effective du contrôle interne et d'audit légal. L'instrument de la collecte des données a été le questionnaire adressé aux Directeurs Généraux ou aux Présidents Directeurs Généraux, aux directeurs comptables et financiers, aux contrôleurs internes de 56 entreprises camerounaises localisées dans les villes de grand nord et grand sud du pays (Garoua, Yaoundé et Douala) et aux auditeurs. Les données ainsi recueillies ont été analysées grâce aux outils statistiques que l'on peut classer en deux catégories. D'une part les méthodes descriptives qui regroupent le tri à plat, la méthode des scores et l'ACP. D'autre part, les méthodes explicatives qui renferment l'analyse de régression multiple et l'analyse de la régression logistique. Toutes ces analyses ont été faites grâce au logiciel SPSS version 17.

Pour la mesure des variables et l'utilisation des outils d'analyse statistique, nous relevons que les grandes entreprises étudiées ont spécifiquement un comportement neutre quant au respect des

procédures de contrôle interne mises en place. En effet, cela se justifie par le fait que la moyenne des réponses tend globalement vers « 2 » ; valeur qui correspond à la codification de la neutralité. Cependant, la tenue régulière de la comptabilité reste un élément pour lequel les entreprises s'accordent afin de respecter les procédures de contrôle mises en place puisque la moyenne des réponses pour cet item tend vers « 3 » ; valeur qui correspond à la codification d'un accord parfait. Le tableau 1 (en annexe) synthétise la moyenne des réponses.

La variable *procédures d'audit* a été mesurée par trois sous-variables : application du contrôle interne, application des principes et cadres comptables, assurance de la qualité des informations comptables et financières.

La variable "*application du contrôle interne*" est mesurée sur l'échelle de Likert à 3 points à l'aide de sept items présentés dans tableau 1 (en annexe). Ce tableau laisse observer que les items de mesure de l'application des procédures de contrôle interne ont des coefficients d'asymétrie supérieurs à 0,5. Ce qui laisse comprendre que la distribution des réponses des entreprises de l'échantillon est symétrique par rapport à la moyenne de leurs réponses. En plus, l'allure de la courbe de distribution des réponses est aplatie vers les valeurs les plus faibles (coefficients d'aplatissement négatifs pour la majorité des items). Ceci signifie que les grandes entreprises camerounaises sont partagées quant au respect des procédures de contrôle interne mises en place.

La variable *application des principes et cadres comptables* a été appréhendée par sept items. Elle va du contrôle régulier de l'application des principes et procédures à la mise en place d'un tableau de bord prospectif. Cette tâche passe entre autres par la pratique de l'audit des comptes, du contrôle budgétaire et du contrôle des risques. Au regard de ce qui est fait dans les entreprises de notre échantillon, il convient de dire que ces dernières sont globalement d'accord quant à la mise en application des éléments des principes et cadres comptables comme le montre le tableau 2 (en annexe). L'analyse de ce tableau révèle une distribution symétrique des observations relatives aux items de la mise en application des principes et cadres comptables puisque les valeurs des coefficients d'asymétrie sont globalement supérieures à 0,5. Ce qui nous fait noter que les coefficients d'aplatissement sont tous élevés et positifs, et signifie que les observations tendent vers les valeurs les plus élevées.

La variable *qualité des informations comptables et financière* est appréciée par le processus de production des informations dans les états financiers. Le processus de production reste un critère fondamental dans l'évaluation. Cette variable est également appréhendée par sept items présentés dans le tableau 3 (en annexe). Une analyse globale de ce tableau montre une moyenne de réponses qui tend vers « 3 » ; valeur indiquant la modalité "*tout à fait d'accord*". Il existerait donc un consensus selon lequel les dirigeants et notamment les auditeurs des entreprises s'accordent sur le fait que le processus de production des informations s'améliore au cours des années (coefficient d'asymétrie supérieur à 0,5).

La variable *audit légal* s'explique par la réduction des asymétries d'informations au sein des grandes entreprises. Le processus d'audit, a été mesuré à l'aide de six items comme l'indique le tableau 4 (en annexe). Globalement, on peut dire que les variables mesurant l'audit légal au sein des entreprises sont comprises entre « neutre » et « tout à fait d'accord ». Cependant l'item « l'auditeur n'est pas souvent confronté à des problèmes de déficits d'information pour prendre une décision » tend beaucoup plus vers la modalité « pas du tout d'accord ». Cela signifie que les auditeurs s'accordent sur le fait qu'il y a déficit d'information à l'issu de contrôle au moment de leur mission. L'analyse de ce tableau révèle des coefficients d'asymétrie supérieurs à 0,5. Cependant, il ressort que les coefficients d'asymétrie révèlent une irrégularité dans les réponses. Ainsi, dans les grandes entreprises, la prise des mesures correctives en cas de non atteinte des objectifs et le recours à la collecte d'informations restent les principaux éléments sur lesquels les

auditeurs s'accordent. À la suite de la présentation, nous nous intéressons à l'appréciation du processus de réduction des asymétries informationnelles par les auditeurs.

Contrairement aux précédents, la variable *réduction des asymétries informationnelles* est mesurée à l'aide de six items. Il s'agit de : l'existence d'un conseil d'administration, d'une direction générale et d'un audit interne ; l'existence d'un comité d'audit indépendant ; la présence ou non des salariés dans le comité d'audit ; l'importance du comité d'audit dans le suivi de l'application des procédures de contrôle interne (tableau 5 en annexe). Dans la pratique et au regard des informations collectées, il ressort que les grandes entreprises n'ont généralement pas de comité d'audit placé au-dessus de l'audit interne. Elles attribuent plus d'importance à l'existence d'un Conseil d'administration, d'une direction générale et d'une fonction d'audit interne. La réduction des asymétries d'informations reste encore un défi à relever pour les entreprises camerounaises et les SA en particulier. En effet, c'est du niveau d'asymétrie d'information que dépendra la pertinence de l'efficacité de l'audit légal (tableau 6 en annexe). Cependant, il se pose globalement un problème de choix d'outils permettant de réduire cette asymétrie.

Les données issues des enquêtes empiriques présentent les différents outils d'analyses statistiques notamment : le tri à plat¹², la méthode des scores¹³, l'analyse en composantes principales (ACP)¹⁴, l'analyse de régression multiple et l'analyse de régression logistique.

L'analyse par la régression linéaire multiple et la régression logistique est utilisée pour sa puissance et sa flexibilité dans l'appréciation des relations d'association entre deux (02) ou plusieurs variables métriques dont l'une est dépendante (expliquée) et l'autre (ou les autres) indépendante (explicative). La méthodologie mise en œuvre se résume à : distinguer dans le couple de variables, la cause (notée X) de l'effet (notée Y) ; et identifier le modèle mathématique qui exprime Y en fonction de X : $Y=a+bX+\varepsilon$, où :

- b est la pente de la droite de régression, c'est-à-dire, celle qui exprime la variation de Y lorsque X augmente d'une unité ;
- a : origine de la droite, c'est-à-dire la valeur prise par Y lorsque X = 0 ;
- ε : terme d'erreur.

Cette méthodologie a permis aussi de mettre en œuvre, et d'évaluer la qualité du modèle sur un triple plan : théorique, statistique, prédictif. Le coefficient de détermination R-deux est l'indicateur ayant permis de synthétiser sous forme de pourcentage la capacité de la droite de

¹² Le tri à plat est utilisé ici dans toutes les variables soumises à notre questionnaire afin d'avoir une idée de la fréquence (notamment la distribution de certaines variables).

¹³ La méthode des scores consiste quant à elle à caractériser les variables de recherche ; elle fait recours à deux coefficients : le coefficient de symétrie (Skewness) qui indiquent si les observations sont réparties équitablement autour de la moyenne (il est égal à zéro) ou vers les valeurs les plus élevées (il est alors négatif dans ce cas) ; le coefficient de concentration (Kurtosis) qui compare la forme de la courbe de distribution des observations et un coefficient négatif indique une courbe plus aplatie. La méthode des scores permet de soumettre les variables issues de cette analyse à une analyse de la régression logistique en ce qui concerne l'hypothèse sur la réduction des asymétries informationnelles.

¹⁴ Ici, l'ACP tente de mettre en évidence des composantes tenant compte de la variance totale de toutes les variables à l'étude. Elle a deux fonctions distinctes : la première consiste à simplifier les variables (Le Moal, 2002). Cette analyse est utilisée dans le but de regrouper les variables qui semblent mesurer la même chose et de pouvoir ainsi calculer un score synthétique, ce qui s'avèrera plus économique que de mener des analyses individuelles sur chaque item isolé. Il convient de relever que pour considérer les facteurs, l'indice KMO doit être supérieur à 0,5 et que la significativité du test de sphéricité de Bartlett tende vers 0,000. Pour ce qui est de la règle de décision, le critère retenu dans cette étude est celui des valeurs propres. Sont retenus les facteurs dont les valeurs propres sont > 1.

régression pour retrouver les différentes valeurs de la variable expliquée (si R-deux = 1 =100%), alors la restitution est parfaite ; si R-deux tend vers zéro, alors l'ajustement est très mauvais. La régression logistique¹⁵ est adoptée pour une de nos variables dépendantes qui n'est pas quantitative, mais qualitative (catégorielle), dont la régression linéaire n'est pas approprié. Elle l'est aussi pour la liaison entre une variable qualitative Y et un ensemble de variables quantitatives ou qualitatives X1,..., Xh (Lacouture, 2002). Elle est utilisée pour vérifier les variables indépendantes prédisant une variable dépendante dichotomique (Desjardins, 2005).

IV. Résultats et discussions

Avant de procéder à la présentation de nos résultats relatifs à l'opacité de contrôle interne et à l'efficacité de l'audit légal, il sera expliqué dans un premier temps le lien entre le contrôle interne et l'efficacité de l'audit légal à travers la qualité de l'information comptable et financière, la mise en application des principes et cadres comptables, la réduction des asymétries d'informations.

TEST DES HYPOTHESES

Hypothèse 1

La vérification de la cohérence des échelles s'est faite à travers une ACP sur les items. Pour vérifier la cohérence entre le processus de production des informations et le contrôle interne, une première ACP nous donne un seul facteur exprimant à 49.766% « le processus de production des informations ». Cependant, il ressort que les variables « améliorations de la fiabilité des informations contenues dans le bilan et dans le compte de résultat » et « cohérence entre les informations contenues dans le bilan et celles contenues dans le compte de résultat » ont de mauvaises communalités (inférieurs à 0.5). Ceci nous conduit à relancer une seconde ACP en éliminant les trois variables précédemment citées. Nous obtenons donc toujours un facteur restituant à 81.769 % l'information. Nous obtenons en annexe le tableau (7) final de l'ACP.

La procédure du contrôle interne a deux facettes telle que présentée dans le tableau 8 (en annexe). Au regard de ce tableau, nous constatons que les items composant le concept de l'application du contrôle interne sont divisés en en deux facteurs. Le facteur 1 est composé des cinq items suivants : « le personnel de la société a une formation appropriée » ; « la comptabilité est régulièrement tenue à jour » ; « la direction a mis en place un environnement de contrôle permettant de minimiser les biais affectant les enregistrements comptables » ; « le dirigeant accorde une attention particulière aux recommandations du contrôle interne » ; « les budgets existent et font l'objet d'un rapprochement régulier ». Pour ce qui est du facteur 2, il est composé de deux items à savoir : « les contrôles des exercices précédents n'ont pas révélé des faiblesses du contrôle interne » ; « existence et mise à jour régulière du manuel de procédures ». Au regard du regroupement de ces items, les différents facteurs obtenus sont nommés comme suit : une comptabilité régulièrement tenue (Facteur 1) ; et un audit légal fort (Facteur 2). Quoiqu'ayant une communalité faible, l'item « les budgets existent et font l'objet d'un rapprochement régulier » est fortement corrélé à « un contrôle interne fort » et c'est pour cela que nous avons jugé opportun de le conserver. Ainsi, nous procédons au test de l'hypothèse *H1 : le contrôle interne et l'audit légal*

¹⁵ La régression logistique se définit comme étant une technique permettant d'ajuster une surface de régression à des données lorsque la variable dépendante est dichotomique.

s'influencent mutuellement dans le processus de production d'informations dans les états financiers. Cela se fait à travers l'analyse de la régression multiple.

Les résultats de la régression multiple sont présentés dans le tableau 9. Le coefficient de régression $R=0,238$ et celui de détermination $R^2=0,056$ sont très faibles. Il en est de même du R^2 ajusté (0,021) qui est ridicule. Le pouvoir prédictif du modèle de régression est mauvais. En outre, les valeurs de D de Fisher ($D=1,586$) et de T de Student sont non significatifs ; ce qui conduit donc à convenir sur l'absence d'un modèle pouvant formaliser la relation entre l'audit et le processus de production d'informations.

Tableau 9
Résultats de la régression multiple relative à H1

	Valeurs	Significativité
R	0,238	
R2	0,056	
R ² ajusté	0,021	
F	1,586	0,214
Constante	-7,432E-17	
Pentes	b1 (-,215) ; b2 (-1)	P1=0,112 ; P2=0,455
T	T1=-1.614 ; T2=-0.752	0,214

Au regard de ce qui précède, nous rejetons l'hypothèse H1 et on conclut que *le CI et l'AL ne s'influencent pas mutuellement dans le processus de production d'informations.* Autrement dit, l'opacité du CI n'influence pas l'AL, ni l'AL n'influence le système de CI existant sur place. Cela rejoint l'idée de Piaget (1975) et Colasse (2001). Selon eux, un CI de qualité ne garantit pas nécessairement une information comptable fiable et transparente pour deux raisons essentielles : la comptabilité est influencée par une politique et une stratégie comptable et elle résulte d'un jeu social. Le lien entre le CI et l'information comptable n'est pas régi par un phénomène automatique et passif de régulation, mais par un phénomène actif d'équilibrage, dans le sens de Piaget (1975). Il en résulte qu'en tant que pratique sociale, le chiffrage comptable est donc hautement controversable (Colasse, 2001). En conclusion l'auditeur ne peut avoir aucune assurance sur la fiabilité, la sincérité de l'information produite par le CI, base de vérification pendant la mission d'audit.

Hypothèse 2

Nous procédons à la présentation des résultats relatifs aux liens entre l'audit légal et la réduction d'asymétrie d'informations pour la vérification des deux dernières hypothèses. Qu'il s'agisse du concept de « d'efficacité de l'AL » ou celui de « l'application des principes et cadres comptables », il sera procédé à des ACP afin de réduire ces items. Pour l'application des principes et cadres comptables, et au regard de la façon dont les concepts ont été construits, il semble important de présenter les préalables aux différents tests à appliquer avant d'en analyser et présenter les résultats. Ainsi, pour l'ACP relative au concept de « d'efficacité d'AL », une première ACP a amené à retirer les items « l'auditeur accorde une attention particulière aux recommandations du contrôle interne » et « les états existent et font l'objet d'un rapprochement régulier ». Le tableau 10 donne (en annexe) la synthèse de l'ACP final. À la lumière de ce tableau, il convient de noter que l'efficacité d'AL revêt ici une seule facette qui restitue 61,529% de l'information, ce qui est largement acceptable. Pour l'ACP sur les items de mesure de la mise

en application des principes et cadres comptables, une seule ACP a permis d'obtenir deux facteurs qui restituent globalement 76,250% de l'information comme l'indique le tableau 11 (en annexe). À la suite de ces analyses, nous obtenons donc deux facteurs du concept de mise en application des principes et cadres comptables. Le facteur 1 est constitué de cinq items à savoir : « pratiquer le contrôle budgétaire » ; « contrôler les risques de négligences, d'erreurs et de fraudes internes » ; « pratiquer des inventaires des biens » ; « vérifier l'état du système de contrôle interne » ; « mettre en place des tableaux de bord prospectifs ». Le facteur 2, quant à lui, est composé de deux items qui sont : « contrôler régulièrement l'application des principes et procédures comptables » ; « pratiquer l'audit des comptes annuels de la société ». Au regard du regroupement de ces items, les facteurs obtenus sont nommés comme suit : Facteur 1 : Contrôle interne permanent ; Facteur 2 : Contrôle interne ponctuel.

Tableau 12
Résultats de la régression multiple relative à H2

	Valeurs	Significativité
R	0,680	
R2	0,463	
R ² ajusté	0.443	
F	22.854	0,000
Constante	-2,995E-16	
Pentes	b1(0.662) ; b2 (0.157)	P1=0.000 ; P2=0,124
T	T1=6.577 ; T2=1.564	0.000

Au regard de la nature et du nombre de nos variables, nous procédons à la régression multiple pour vérifier l'hypothèse H2. Nous présentons dans le tableau 12 ci-dessus, les coefficients synthétiques issus de la mise en relation de l'efficacité d'AL et des principes et cadres comptables appliqués. L'on constate ici que le modèle est acceptable et peut donc servir pour prédire à 68% la relation entre l'efficacité d'AL et l'application des principes et cadres comptables. Ceci se justifie d'ailleurs par les valeurs élevées des coefficients de détermination (R²= 0.463 ; R² ajusté=0.443). Le test de robustesse présente un D de Fisher signification avec D=22.854. Les valeurs du T de Student vont dans le même sens et contribuent à accorder de la crédibilité au modèle. Les résultats ci-dessus permettent d'accepter H2 et de conclure à *l'application des principes et cadres comptables définis influence positivement le signal dans le contrôle interne*. De ce fait, il ressort qu'une amélioration du processus de dispositions prise dans le processus de contrôle interne par l'application de principes et cadres comptables sert de signal. L'amélioration d'1 point s'explique par une amélioration de la mise en place des principes et cadres comptables (respectivement de 0.662 pour un contrôle interne permanent et 0.157 pour un contrôle interne ponctuel). Nous pouvons donc formaliser la relation à travers l'équation suivante : ***Processus d'application de principes et cadres comptables = -2,995E-16 + 0.662 (contrôle interne permanent) + 0.157 (contrôle interne ponctuel) + ε***. Ces résultats sont conformes avec ceux de Mikol (1991) et Cappelletti (2004) pour qui dans le processus de transmission des informations, le système de contrôle interne a pour rôle de s'assurer que les décisions en la matière sont correctement prises et appliquées (Mikol, 1991 ; Cappelletti, 2004).

Hypothèse 3

Pour l'analyse de liens entre les procédures d'audit légal et la réduction d'asymétries informationnelles, les variables de mesure de la « réduction de l'asymétrie d'information » sont des variables dichotomiques. Il y aura réduction de l'asymétrie informationnelle lorsque toutes les conditions à cet effet sont réunies c'est-à-dire si tous les items ont pour réponse « Oui ». Ceci nous conduit donc à faire un calcul des scores sur ces items afin d'en déterminer la moyenne des réponses. Il ressort de ce calcul donc que la moyenne des réponses est de 3,3571. Nous avons donc recodé par la suite notre concept en considérant les individus qui ont une moyenne inférieure à 3,5 comme ayant un faible niveau de réduction de l'asymétrie et inversement. Le concept de procédure d'audit, quant à lui, est traité de façon similaire que précédemment. Au regard du niveau de mesure de ces variables, il paraît opportun de les tester par la régression logistique binaire. La synthèse de ces résultats est présentée dans le tableau 13. Ce tableau présente un modèle accepté. En effet, sa capacité de prédiction et d'association de la relation entre la mise en place des procédures de l'AL et la réduction de l'asymétrie d'information est forte. Ceci se vérifie par la forte valeur de R-deux Snell et Cox supérieure à 0.3 et du R-deux de Nagelkerke très élevée. La relation entre l'AL et la réduction des asymétries informationnelles est positive et significative ($p=0.004$).

Tableau 13
Résultats de la régression logistique binaire relatifs à H3

	Score	Signification
Comptabilité régulière	47.553	0.004
Contrôle fort	47.553	0.004
Constante	-21.203	0.000
-2Log-vraisemblance	7.638	
R-deux Snell et Cox	0.574	
R-deux de Nagelkerke	0.914	

Au regard des coefficients sus-évoqués, il convient d'accepter H3 et de conclure qu'il existe une relation statistiquement significative entre *les procédures efficaces d'audit légal et la réduction de l'asymétrie d'information*. Cette relation est positive et, une réduction d'un point du niveau d'asymétrie de l'information est associée à l'efficacité de l'AL et donc, à une augmentation de la régularité dans la tenue de la comptabilité et d'un contrôle interne transparent (score = 47.553 respectivement). Ce résultat nous démontre donc qu'une comptabilité régulièrement tenue et un contrôle interne transparent permettent de réduire significativement les asymétries d'information dans les entreprises. Ces résultats vont dans le même sens que les travaux de Mandzila (2006) et Gramling et al. (2004) pour qui le rattachement de l'audit au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution du contrôle interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise. Dans le contexte d'étude, le niveau de réduction des asymétries informationnelles par l'AL, est statistiquement significatif mais faible, et ceci s'explique par un contrôle interne embryonnaire donc plus ou moins opaque.

V. Discussions

Les résultats obtenus vont d'ailleurs dans le même sens que ceux des travaux de Piaget (1975) et Colasse (2001) pour qui, le contrôle interne ne garantit pas nécessairement une information comptable fiable et transparente. En d'autres termes, l'information comptable est produite en tenant compte des procédures d'audit, en prenant en compte d'autres considérations. Ces différents résultats conduisent à exposer quelques implications managériales. Au regard de ces résultats où l'on pourrait s'en vouloir de ne pas relever les différentes implications de notre recherche à l'endroit des responsables d'entreprises. Celles-ci doivent permettre aux professionnels d'ajuster leurs pratiques afin d'améliorer les procédures d'audit pour une gouvernance meilleure dans les entreprises camerounaises.

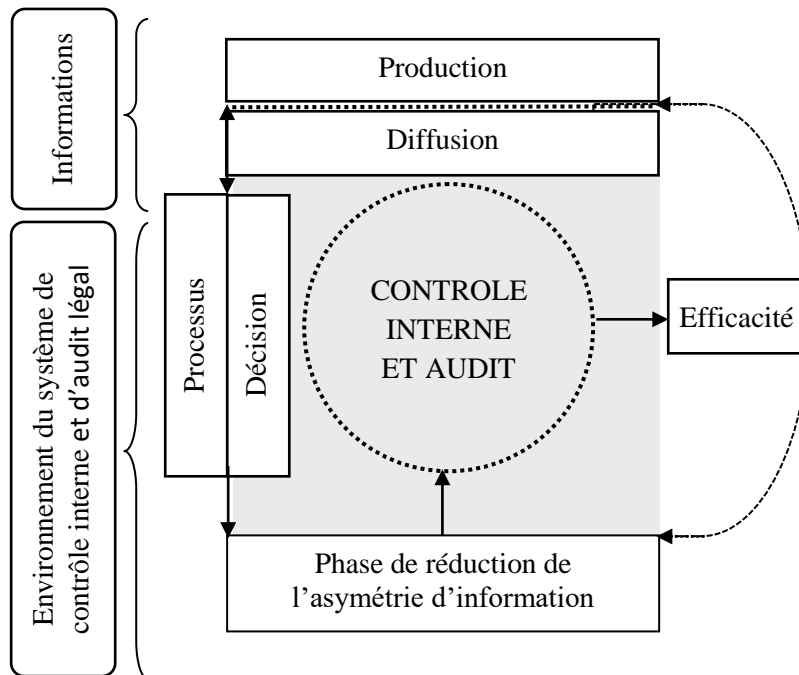
- Les managers ont intérêt à privilégier le respect des principes comptables afin de produire une information financière pertinente. Cela doit se traduire obligatoirement par la mise en application d'un audit interne rigoureux et des procédures de contrôle interne mises en place. L'Etat a aussi son rôle à jouer dans la production de cette information pertinente puisque les dirigeants la manipulent beaucoup plus afin d'échapper à l'administration fiscale prédatrice.

- Les entreprises doivent également avoir la maîtrise des facteurs comportementaux notamment la formation des dirigeants. Chapellier (1994) montre d'ailleurs que des associations existent entre les pratiques comptables et les déterminants comportementaux suivants : la formation et les buts du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne, l'implication du comptable externe, l'expérience du dirigeant, l'âge et le type de formation. Lavigne (1999) identifie des liens entre les pratiques de comptabilité générale et les facteurs de contingence comportementale suivants : les préférences informationnelles du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne et les exigences des créanciers externes relativement aux états financiers.

- Il faut également noter que les managers ont intérêt à faire de la décentralisation verticale pour améliorer le processus de CI. Cela va permettre d'impliquer tout le personnel dans le processus de prise de décision et par ricochet de permettre aux dirigeants d'avoir une meilleure information pour prendre une décision satisfaisante.

Les réalités vécues dans les entreprises montrent qu'une importance est davantage accordée à ces variables caractéristiques (Pigé 2001 ; Renard 2002 ; Cappelletti 2004). Dans le SCI, les abris informationnels influencent l'efficacité d'audit comme la figure 2 essaye le montrer.

Figure 2. Les phases du processus décisionnel dans l'audit légal



Dans cette figure, l'efficacité de comité d'audit est en interface entre l'auditeur et les prédispositions opportunistes du dirigeant. Parmi les missions assignées au comité d'audit, les techniques d'évaluation du contrôle interne¹⁶ adoptées constituent entre autres, une de leur preuve d'efficacité. Les différentes techniques d'audit s'appliquent soit lors de certaines phases de l'audit, soit à certains postes particuliers du bilan, ou enfin dans des environnements particuliers. En plus de la compétence et de l'indépendance du comité d'audit à l'égard du dirigeant, l'efficacité de comité d'audit peut être affectée par le comportement de l'auditeur à cause de la "manœuvre stratégique" du dirigeant à travers le CI.

Conclusion

Nous pouvons dire que les différents tests ci-dessus effectués nous ont permis de mettre en évidence les relations entre les différentes variables impliquées dans les hypothèses de recherche. Leur analyse et interprétation ont conduit à valider deux hypothèses de recherche sur les trois qui ont été formulées. Toutes les variables impliquées ont été décrites et les relations entre elles ont été analysées. Ceci nous a permis de valider les deux dernières hypothèses de notre recherche et de rejeter la première, en recourant à la régression multiple et à la régression logistique.

¹⁶ L'évaluation du contrôle interne permet de ce fait à l'auditeur, de déterminer dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les procédures existantes, afin de limiter le nombre de transactions, de documents, de pièces, d'écritures à analyser dans le but d'orienter ses travaux vers les risques majeurs. Elle est également le seul moyen de s'assurer du traitement correct des opérations répétitives, telles que les facturations et leurs encaissements, les achats et leurs paiements, ou l'établissement des feuilles de paie. En théorie, cette démarche doit s'appliquer à tous les cycles et ce quelle que soit l'activité de l'entreprise. En pratique, chaque cycle est analysé en tenant compte de la connaissance déjà acquise de la société et de son secteur d'activité.

Les enjeux de contrôle interne sur l'audit sont mis en évidence. Pour y arriver, nous avons exposé dans un premier temps la démarche d'identification des déterminants des procédures de contrôle interne sur la régulation de la gouvernance dans les SA camerounaises. Celle-ci nous a conduits au choix de l'approche hypothético-déductive. Aussi, nous y avons présentés : les étapes qui nous ont permis d'aboutir à notre échantillon d'étude ; notre questionnaire d'enquête ; les caractéristiques des entreprises de l'échantillon ; les indicateurs de mesure des variables qui font partie de nos hypothèses de recherche et les outils d'analyses statistiques.

Dans un second temps, l'objectif était de mettre en évidence l'impact des déterminants des procédures opaques de contrôle interne sur l'audit dans les SA camerounaises. Pour ce faire, il a fallu d'abord procéder à la description des déterminants des procédures de contrôle interne et des mécanismes de gouvernance des SA camerounaises avant de tester les hypothèses formulées dans ce travail. Ces hypothèses ont été soumises à l'analyse de régression multiple et de la régression logistique. A l'issue de ces tests statistiques, les deux dernières hypothèses ont été validées tandis que la première a été infirmée, ce qui vient enrichir la théorie existant sur la gouvernance d'entreprise au Cameroun.

Bibliographie

- ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE (2017). Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique.
- AKERLOF, G. (1970). *The market of lemons: Quality uncertainty and the market mechanism*.
- BENDIX, R. (1956). *Work and Authority in Industry: Ideologies of Management in the Course of Industrialization*, Harper & Row, New York.
- BENEDICT, G. ET KRAVEL, R. (1990). *Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit*, Editions Comptables Malesherbes, 95 p
- BENINGER, J.R. (1986). *The control revolution*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- BESSON, P. (2000). « Risques organisationnels et dynamique du contrôle », in Bernard Colasse, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion*, Economica, pp. 1065-1078.
- BRISCOE, F. ET JOSH, A. (2017). "Bringing the boss's politics in : Supervisor political ideology and the gender gap in earnings", *Academy of Management Journal*, vol. 60, no 4, p. 1415-1441.
- BRUNSSON, N. (1982). "The irrationality of action and action rationality: decisions, ideologies and organizational actions", *Journal of Management Studies*, vol. 19, no 1, p. 29-44.
- BOLLECKER, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: État de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 13(1), 87-106.
- BOLLECKER, M. (2009). *Contrôleur de gestion: une fonction en danger?*, 30ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.
- BOLLECKER, M., NIGLIS, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle: une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(1), 133-157.
- BONCORI, A.-L. ET BLANC, S. (2018). « Les répertoires idéologiques en management : Entre idéologies managériales et stratégies individuelles dans les organisations », *Revue française de gestion*, n°4, pp.29-47.
- BOUQUIN, H. (2003). *La comptabilité de gestion*, Paris. 3è édition PUF. 2003. 127 p
- BOUQUIN, H. (1998). *Le contrôle de gestion*, 4è édition, PUF, Paris

- BOUQUIN, H. (1997). « Contrôle », in Yves Simon et Patrick Joffre, *Encyclopédie de gestion*, Editions Economica, Paris, 2^{ème} édition, pp.551-566.
- BOUQUIN, H., FIOL, M. (2007). Le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver, 28^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- BYRNE, S., PIERCE, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469–498.
- CAPPELLETTI, L. (2004). « La normalisation du contrôle interne : esquisses des conséquences organisationnelles », *Actes du congrès de l'AFC*, Orléans
- CAUSSE, G. (2009). « Développement et comptabilité ». In Colasse B. (ed.). *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Economica, n° 50, p 689-703.
- CAUSSE, G. (1992). « L'audit dans les pays en voie de développement ». *Cahiers Internationaux de la Comptabilité*, n°6, p 33-43.
- CHALAYER, S. (1995). « Manipulation des variables comptables à des fins de lissage des résultats », in AFC : modèle comptable et modèle d'organisation, *Actes du 16^{ème} Congrès de l'AFC*, vol 2, pp. 1208-1222
- CHAPELLIER, P. (1994). *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2
- CHARREAUX, G. & DESBRIERE, P. (1998). « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre-valeur actionnariale », *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 1, N°2, p. 57-88
- CHARREAUX, G. (1997). « Vers une théorie du gouvernement des entreprises » in G. Charreaux, Ed., *Le gouvernement des entreprises*, Paris, Economica, p. 421-469
- CHARREAUX, G. (2000). « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », in Bernard Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp.743-756
- CHTOUROU, S. M., BEDARD, J., & COUTEAU, L. (2001). *Corporate Governance and Earnings Management*. Working Paper, University of Laval Canada
- COASE, R. (1937). « The nature of the firm », *Economica*, vol. 4, November, pp. 331-351
- COLASSE, B. (2001). *Comptabilité Générale*, Paris, Economica, 7^{ème} Edition
- COSO (2007). « Contrôle interne sur l'information financière » – lignes directrices à l'attention des petites sociétés ouvertes, Volume 1, Résumé, Juin, // www.coso.org
- COOKE, T.E. (1992). « The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Companies », *Accounting and Business Research*, Vol. 22, No.87: p. 229-237
- CROZIER, M. ET FRIEDBERG, E. (1977). *L'acteur et le système*, Editions du Seuil
- DEGOS, G. (1997). *La comptabilité*, Flammarion.
- DE ALMEIDA, M. ET JOAQUIM, J. (2000). « Du Risque des Transactions au risque stratégique : l'audit en évolution ». 21^e congrès de l'AFC, May, France.
- DE ANGELO, L.E. (1981). « Auditor size and quality », *Journal of Accounting & Economics* vol.3, (Décembre), pp.183-199.
- DEMARET, J. (2018). « Les trajectoires de construction de légitimité ou de délégitimation des contrôleurs de gestion ». *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n° 2, pp. 37-72.
- DESJARDINS, J. (2005). « L'analyse de la régression logistique », *Tutorial in Quantitative Methods for psychology*, Volume 1, n°1, pp. 35-41
- DEZOORT, F.T., HERMANSON, D.S., ARCHAMBEAULT, D.S., REED, S.A. (2002). "Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature". *Journal of Accounting Literature*, vol. 21, p 38-75.

- DROGUE, G. (2008). « Opacité de la gouvernance et entraves à l'audit légal », *La Revue du Financier*, n° 173-174, p. 72-89.
- DOYON, M. (1996). "Tuned in Management", *Internal Auditor*, December, p. 37.
- DUNK, A.S. (1990). Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance : a research note. *Accounting Organisations and Society* 15, 3, p. 171-178.
- FISHER, J. FREDERICKSON, J.R, PEFFER, S.A. (2002). The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation, *Accounting Organisation and Society* 27, 1, p.27-43
- GRAMLING, A. A., MALETTA, M. J., A, SCHNEIDER; B.K. CHURCH (2004). "Role of the internal audit function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research", *The Journal of Accounting Literature*
- GRAND, B. ET VERDALLE, B. (2002). *Audit comptable et financier*, Economica
- GODENER, A. ET M, FORNERINO (2017). "Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 23, vol. 2, p. 85-110.
- GONTHIER-BESACIER, N., HOTTEGINDRE, G., FINE-FALCY, S. (2012). « Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2 (18), pp.33-72.
- GUGLER, K., MUELLER, D.C., YURTOGLU, B.B., (2004). Corporate governance and the return on investment, *The journal of Law and Economics*, 47, N°2, pp. 589-633.
- HAFENBRÄDL, S. ET WAEGER, D. (2017). "Ideology and the micro-foundations of CSR : Why executives believe in the business case for CSR and how this affects their CSR engagements", *Academy of Management Journal*, vol. 60, no 4, p. 1582-1606.
- IFACI (2002). « Actes de la journée des 40 ans de l'IFACI », IFACI
- IFACI (2002). L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes, site internet de l'IFACI: www.ifaci.com, 30 janvier, 6 p
- JENSEN, M. ET W. MECKLING (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 2, 305-360
- KALBERS, L.P., FOGARTY, T.J. (1993). "Audit committee effectiveness: an empirical investigation of the contribution of power". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, n°12, p 24-49.
- LACOUTURE, Y. (2002). « La régression logistique : les méthodes quantitatives avancées », *Papier de recherche*, pp. 1-16
- LAVIGNE, B. (1999). *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*, Thèse de Sciences de Gestion, Université Paris IX – Dauphine, 432 p
- LE MOAL, L. (2002). « l'ACP sous SPSS », Working paper, www.lemoal.com, pp 1-5.
- MACLEAN, M., HARVEY, C., SILLINCE, J.A.A. ET GOLANT, B.D. (2014). "Living up to the past? Ideological sensemaking in organizational transition", *Organization*, vol. 21, no 4, p. 543-567.
- MANDZILA EBONDO WA, E. ET PIGE, B., (2002). « L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, volume 2, novembre-décembre, p.51 à 67
- MANDZILA EBONDO WA, E. (2006). *La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne*, L'Harmattan
- MERCHANT, K.A. (1985). Organizational controls and discretionary program decision making: a field study. *Accounting Organisations and Society* 10, 1, p. 67-85
- MIKOL, M. (1991). « Principes généraux du contrôle interne », *Revue Française de comptabilité*, janvier

- ORIoT, F. (2004). L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 10, vol. 1, p. 237-255
- OUCHI, G.W., MAGUIRE, A.M. (1975). "Organizational Control: Two Functions". *Administrative Science Quarterly*, tome 20, vol. 4, p 559-569.
- PARUSH, T. (2008). "From "management ideology" to "management fashion": A comparative analysis of two key concepts in the sociology of management knowledge", *International Studies of Management & Organization*, vol. 38, no 1, p. 48-70.
- PFEFFER, J., SALANCIK, G.R. (1978). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. New York: Harper & Row.
- PIAGET, J. (1975). L'équilibration des structures cognitives, problème central du développement, Presse Universitaire de France, Paris
- PIGE, B. (1997). *Audit et contrôle interne*, Litec, Paris, 190 p
- PIGE, B. (1998). « Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires », *Finance Contrôle Stratégie*, vol 1 (3), p. 131-158
- PIGE, B. (2001). *Audit et contrôle interne*, Editions Management et Société, 2^{ème} édition ; Protection and Corporate Valuation, Harvard University, Mimeo.
- REDSLOB, L. (2012). *Construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un milieu où la performance financière est en quête de légitimité: le cas des armées françaises*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- RENARD, J. (2002). *Théorie et pratique de l'audit interne*, Préface de Gallois L., Les Editions d'organisation, 4^{ème} édition
- ROSS, S. (1977). « The signalling approach: Discussion ». *The Journal of Finance*, vol. 32, issue 2, p. 412-415.
- SAKKA, A. ET MANITA, R. (2011). « Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français ». *Comptabilités, économie et société*, May, Montpellier, France.
- SAWYER, L. (1973). « The Practice of Modern Internal Auditing: appraising Operations for Management (Altamonte springs, FL: The Institute of Internal Auditors).
- SOULEYMANOU, K. ET DEGOS, J.-G. (2018). « Légitimité d'externalisation de la comptabilité : faire produire le "bon" ou le "vrai" chiffre ? », *Revue du FINANCIER*, n° 228 - 229, vol 39-40, Novembre 2017-Février 2018, pp. 34-49.
- STOLOWY, H. (2001), « Comptabilité créative », in Bernard Colasse (cord.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 157-178
- WATTS, R.L. ET ZIMMERMAN, J. (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Englewood Cliffs
- WATTS, R.L. ET ZIMMERMAN, J. (1978). "Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *The Accounting Review*, vol.56, janvier, p. 112-134
- WILLIAMSON, O. E. (1975). « Markets and Hierarchies: Analysis and antitrust implications », *The Free Press*, New York.

Annexes

Tableau 1
Description des modalités d'application du contrôle interne

	Moyenne	Asymétrie	Aplatissement
Formation professionnelle du personnel	2.23	-4.73	-1.469
Tenue régulière et à jour de la comptabilité	2.71	-2.041	2.846
Mise en place d'un environnement de contrôle permettant de minimiser les biais affectant les enregistrements comptables	2.18	-0.351	-1.476
Les contrôles des exercices précédents n'ont pas révélé des faiblesses du contrôle interne	1.66	0.618	-0.826
Existence et mise à jour régulière du manuel de procédures	2.13	-2.58	-1.895
Attention particulière accordée par le dirigeant aux recommandations du contrôle interne	2.48	-0.914	-0.242
Les budgets existent et font l'objet d'un rapprochement régulier	2.45	-0.989	-0.627

Tableau 2
Mesure de la mise en application des principes et cadres comptables

	Moyenne	Asymétrie	Aplatissement
Application régulière des principes et cadres comptables	2,68	-1,899	1,664
Pratique de l'audit des comptes annuels	2,63	-1,640	0,887
Pratique de contrôle budgétaire	2,73	-2,166	3,334
Contrôle de négligences, d'erreurs et de fraudes internes	2,88	-3,603	12,680
Pratique régulière des inventaires des biens	2,86	-3,264	10,344
Vérification du système de contrôle interne	2,68	-1,640	1,784
Mise en place des tableaux de bord prospectifs	2,55	-1,254	0,288

Tableau 3
Mesure de processus de production des informations comptables

	Moyenne	Asymétrie	Aplatissement
Production régulière et complète des informations contenues dans le bilan	2.70	-0.878	-1.276
Production régulière et complète des informations contenues dans le compte de résultat	2.73	-1.078	-0.871
Explication raisonnable des éléments contenus dans le bilan	2.38	-0.775	-0.892
Explication raisonnable des éléments contenus dans le compte de résultat	2.34	-0.676	-0.976
Bonne interprétation des informations contenues dans le bilan	2.27	-0.379	-0.758
Bonne interprétation des informations contenues	2.23	-0.288	-0.700

dans le compte de résultat			
Bonne cohérence entre les informations contenues dans le bilan et celles contenues dans le compte de résultat	2.55	-0.586	-0.908

Tableau 4
Mesure de la variable efficacité d'audit

	Moyenne	Asymétrie	Aplatissement
Décisions prises en temps opportun	2,46	-1,025	-0,474
Décisions appliquées rigoureusement	2,45	-0,904	-0,454
Décisions prises par un collectif de responsables	2,25	-0,529	-1,688
En cas de non atteinte des objectifs, l'entreprise détermine les causes et prend les mesures correctives	2,61	-1,245	0,606
Avant de prendre une décision, l'auditeur fait recours à la collecte d'informations	2,55	-0,996	0,041
L'auditeur n'est pas souvent confronté à des problèmes de déficit d'informations pour prendre une décision.	1,91	0,156	-1,273

Tableau 5
Mesure de la variable asymétries informationnelles
Réduction asymétrie

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2,00	9	16,1	16,1	16,1
3,00	36	64,3	64,3	80,4
4,00	1	1,8	1,8	82,1
5,00	5	8,9	8,9	91,1
6,00	2	3,6	3,6	94,6
7,00	3	5,4	5,4	100,0
Total	56	100,0	100,0	

Tableau 6
Niveau asymétries informationnelles
Niveau de réduction de l'asymétrie d'information

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Faible	45	80,4	80,4	80,4
Elevé	11	19,6	19,6	100,0
Total	56	100,0	100,0	

Tableau 7
ACP sur le processus de production d'informations pertinentes

	Facteur	Communalité
Meilleure explication des informations contenues dans le bilan par le dirigeant	0.909	0.827
Meilleure explication des informations contenues dans le compte de résultat par le dirigeant	0.903	0.815
Meilleure compréhension des informations contenues dans le bilan par l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise	0.902	0.813
Meilleure compréhension des informations contenues dans le compte de résultat par l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise	0.903	0.816
Valeurs propres	3.271	
Variance expliquée	81.769%	
Alpha de Cronbach	0.824	

Tableau 8
ACP sur la mise en application du contrôle interne

	Facteur 1	Facteur 2	Communalité
Le personnel de la société a une formation appropriée	0.689		0.681
La comptabilité est régulièrement tenue à jour	0.855		0.736
Mise en place d'un environnement de contrôle permettant de minimiser les biais affectant les enregistrements comptables	0.833		0.694
L'auditeur accorde une attention particulière aux recommandations du contrôle interne	0.789		0.680
Les budgets existent et font l'objet d'un rapprochement régulier	0.653		0.427
Les contrôles des exercices précédents n'ont pas révélé des faiblesses du contrôle interne		0.559	0.523
Le manuel de procédures existe et est régulièrement mis à jour		0.662	0.707
Valeurs propres	3.427	1.022	
Variance expliquée	48.950	14.601	
Variance cumulée	48.950	63.551	
Alpha de Cronbach	0.832	0.417	

Tableau 10
Résultats de l'ACP sur l'efficacité d'audit

	Facteur	Communalité
Décisions prises en temps opportun	0.877	0.769
Décisions appliquées rigoureusement	0.839	0.703

Décisions prises par un collectif de responsables	0.661	0.437
En cas de non atteinte des objectifs, l'entreprise détermine les causes et prend les mesures correctives	0.743	0.551
Valeurs propres	2.461	
Variance expliquée	61.529	
Alpha de Cronbach	0.770	

Tableau 11
ACP sur la mise en application des principes et cadres comptables

	Facteur 1	Facteur 2	Communalité
Contrôle régulier de l'application des principes et procédures comptables		0.652	0.829
Pratique de l'audit des comptes annuels		0.804	0.874
Pratique de contrôle budgétaire	0.802		0.770
Contrôle des négligences, d'erreurs et de fraudes internes	0.707		0.517
Pratique des inventaires des biens	0.894		0.851
Vérification de l'état du système de contrôle interne	0.799		0.789
Mise en place des tableaux de bord prospectifs	0.834		0.708
Valeurs propres	3.906	1.431	
Variance expliquée	55.805	20.345	
Variance cumulée	55.805	76.250	
Alpha de Cronbach	0.879	0.819	