

De l'efficacité de l'audit interne à la performance organisationnelle des collectivités territoriales décentralisées en Afrique subsaharienne : cas du Cameroun

Yves Vincent MBALLA ATANGANA¹ et ALCALI AISHA MAIMOUNA²

Mots clés:

*Audit interne
Performance
organisationnelle
Outil de gestion
Secteur public
CTD*

RÉSUMÉ

Cet article vise à questionner la relation de cause à effet entre l'efficacité de l'audit interne et la performance organisationnelle des CTD au Cameroun. Pour contribuer au débat sur la mobilisation des outils de gestion dans la gouvernance des organisations du secteur public, l'étude porte sur 207 communes, peu habituées aux pratiques d'audit interne. Elle montre que la performance organisationnelle des CTD est nettement améliorée par la mise en place d'un dispositif d'audit interne efficace. Cependant, cet outil de gestion nécessite un accompagnement du cadre institutionnel et une volonté politique affirmée d'une décentralisation permettant de contribuer à l'atteinte des objectifs des exécutifs municipaux, gage d'une gouvernance locale ancrée sur la satisfaction des intérêts des différentes parties prenantes.

© 2024 RAG – Tout droit réservé.

Adresses de correspondance des auteurs :

1. Maître Assistant en Sciences de Gestion
Membre de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) - France
Enseignant-Chercheur Université de Yaoundé II / Cameroun
Email : yvesmballa9917@yahoo.fr
2. Doctorante en sciences de Gestion
Université de Yaoundé II – Soa
Email : alcaliaisha@gmail.com

INTRODUCTION

La bonne gouvernance est devenue depuis la fin du 20^e siècle un grand enjeu pour toutes les nations, ce qui conduit les gouvernements à avoir une obligation de résultats (Chevalier, 2003). Comme toute organisation à but lucratif ou non, la recherche de performance est une nécessité vitale. Depuis plusieurs années, la performance est au centre de plusieurs projets de modernisation et de restructuration des organismes publics, notamment les collectivités territoriales (Oulad Seghir et Gallouj, 2012). Le concept de performance possède autant de significations qu'il existe d'individus ou de groupe qui l'utilisent (Amaazoul, 2018). Dès lors, l'absence de vision partagée, voire de l'imprécision de ce concept, laisse libre champ aux enjeux de pouvoir entre les différents stakeholders (Salquin et Schier, 2007). La performance est un concept multidimensionnel et contingent aux différentes représentations confortant des conflits d'intérêts. Ainsi, Pesqueux (2004, p.7) souligne que « le mot est en quelque sorte attrape tout dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (performing) et d'état (performance comme étape franchie) ». De même, Lebas (1991, p.58) souligne que « la performance n'est pas seulement une destination, c'est aussi le voyage qui y mène ». La performance est la résultante de l'action, le résultat de l'action et le succès (Bourguignon, 1995). À ce propos, Blondel (2011, pp. 102-103) souligne que parler de performance, c'est introduire dans une relation redéfinie offre/bénéficiaire la mesure du résultat obtenu. D'autres auteurs comme Cliche (2015) pensent que, s'il s'agit de « résultats », alors ils devront être appréciés par rapport à un référentiel, un objectif préétabli, si l'on parle « action », il faudrait qu'elle se situe dans l'ordre de la compétence et de la capacité de réaliser une production et impliquer le passage d'une potentialité à une réalisation et s'il est question de « succès », cela devra dépendre du caractère plus ou moins ambitieux de l'objectif fixé et des conditions sociales de son appréciation.

Quotidiennement dans leur gestion, les collectivités territoriales font face à des contraintes qui sont entre autres, la continuité des services publics locaux, la satisfaction des usagers, les

exigences croissantes des usagers sur la quantité et la qualité des services, la raréfaction des ressources et la reddition des comptes justifiant les actions entreprises (Ngo Biheng et al., 2020). Ces contraintes imposent le déploiement des leviers de gouvernance à même de permettre au manager, l'élu local, de répondre efficacement aux sollicitations de son bétail électoral. L'audit interne constitue l'un des leviers incontournables à la quête du bien-être de toutes les parties prenantes : le public, les salariés, les usagers des services publics locaux, l'Etat, ONG, société civile, etc...

L'audit interne en tant qu'activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités (Alazard & Separi, 2001), contribue à améliorer le dispositif de contrôle existant des collectivités décentralisées à travers le renforcement de leur système de contrôle. De ce fait, l'audit interne est nécessaire au développement de la gestion des collectivités territoriales décentralisées, à travers de nouvelles approches managériales, virant vers une gestion entrepreneuriale, qui assimile la collectivité territoriale à un établissement produisant des services et dont la rentabilité et le respect de la loi conditionnent son développement (Aoujil & Alaoui Omari, 2017). L'audit interne dans les administrations locales apparaît comme un outil parmi d'autres au service de collectivités qui cherchent à répondre à un besoin de plus en plus impérieux de management et de maîtrise des risques.

Au Cameroun, une Collectivité Territoriale Décentralisée (CTD) est considérée comme une personne morale de droit public, dotée d'une autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux ou locaux. Notons que les CTD sont composées des régions et des communes. Les communes étant les collectivités de base, elles font l'objet de notre étude. Suivant les statistiques, on dénote une disparité du niveau de performance réalisé par cette catégorie d'organisations au Cameroun. Notamment, lors de la 3e édition du Guichet Performance du Programme National de Développement Participatif (PNDP) tenue au Cameroun en 2018, seules 30 communes sur 360 ont été classées meilleures à raison de 3 par région. Ces statistiques montrent à suffisance le faible niveau de performance des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun (Rapport PNDP, 2018). C'est dans ce sens que, l'Etat à travers la SND30 a imposé de rendre pleinement effectif le transfert des compétences aux

CTD, afin de parachever et approfondir le processus de décentralisation, de renforcer le développement local pour faire des CTD des pôles de croissance de développement, pour un pays émergent à l'horizon 2035 (SND30).

Malgré les efforts entrepris par les Etats des pays en développement de l'Afrique en général et du Cameroun en particulier pour le développement de leurs territoires, la décentralisation peine à produire des résultats probants du fait de la mauvaise gestion et des fraudes (Chevalier, 2003). Toutefois, il existe des outils à l'instar de l'audit interne emprunté au secteur privé sous l'impulsion du New Public Management (NPM), permettant aux CTD de remédier à ce manquement, cela dans le but d'assurer l'efficacité et la performance organisationnelle des Collectivités Territoriales Décentralisées. L'audit interne étant est une activité d'assurance et de conseil, indépendante et objective conçue pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Cependant, on peut noter que ce processus arrive dans un contexte d'insuffisance des capacités techniques et administratives des gouvernements locaux, susceptibles de limiter sérieusement les effets positifs attendus en termes de performance.

Dans la littérature empirique, de nombreuses études ont examiné la contribution de l'audit interne à la performance des CTD. Les conclusions des études empiriques diffèrent sur la nature de cette contribution. Certains pensent que l'audit interne n'améliore pas la performance des CTD, d'autres par contre pensent que l'audit interne améliore la performance des CTD. Pour Mia et Yeh (2022), l'audit interne n'améliore pas la performance des CTD lorsqu'il y a une absence de frontière formalisée entre contrôle de gestion et audit interne. Les agents sont à la fois contrôleurs de gestion et auditeurs, dans un souci de la complémentarité et la synergie entre ces deux fonctions. D'autres structures mènent des missions d'audit alors même qu'elles ont été initialement créées pour remplir d'autres fonctions ; ce qui nuit à la lisibilité de l'audit interne au sein de leur administration, et entraîne par conséquent des contres performances. Par contre, Ballo, et al. (2022), analysent la nécessité de pratiquer l'audit interne dans les CTD, car l'audit interne dans les collectivités locales doit s'assurer que

le dispositif du système de contrôle existant est performant, et apporter des conseils pour améliorer la gestion locale. Cependant, son analyse ne présente pas les différents niveaux de contribution de l'audit interne à la performance des CTD, qui est un secteur particulièrement différent des entreprises privées et publiques. Nous étudions s'inscrit à la suite de cette contribution pour mobiliser l'efficacité de l'audit interne perçue sous le prisme de la compétence des auditeurs internes, l'indépendance des auditeurs internes, la planification de l'audit interne, le périmètre de l'audit interne, le support de la hiérarchie, la coopération auditeurs internes- auditeurs externes, et la relation auditeurs internes-audités, sur la quête du mieux-être des différentes parties prenantes, d'où la question de recherche : Quel est l'effet de l'efficacité de l'audit interne en tant que levier de gouvernance locale sur la performance organisationnelle des CTD en contexte camerounais ? Pour apporter des éléments de réponse à cette question, nous proposons d'abord une structuration de la revue de littérature portant la déclinaison conceptuelle de l'audit interne et performance des CTD d'une part, et sur la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la performance des CTD. Ensuite, nous exposons la démarche méthodologique. Enfin, nous présentons et discutons les principaux résultats.

1. Revue de littérature

1.1. La déclinaison conceptuelle

Le concept d'audit interne des CTD

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente (Renard, 2016). Selon Lemqeddem et Chouay (2020), elle bénéficie d'une définition en premier lieu qui est universelle et officielle, à savoir celle publiée par the Institute of Internal auditors (IIA) qui stipule que : « *l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement*

d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

Cette définition insiste sur l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne. L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes permettent d'accomplir leur mission d'audit en toute liberté et sans aucune influence. Selon l'IFACI (2000) : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* ». Or, cette définition, dans son vocabulaire, est plus adaptée au secteur privé : on y parle de gouvernement d'entreprise. C'est pourquoi cette définition a été retravaillée par le Groupe professionnel « Collectivités territoriales » de l'IFACI, pour aboutir en 2011 à une définition mieux adaptée aux collectivités territoriales : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui contribue à donner à une collectivité territoriale une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour améliorer son fonctionnement. Il contribue à lui apporter de la valeur ajoutée. Il aide cette collectivité à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* » (IFACI, 2011, p.5).

Cette définition de l'audit interne décline la spécificité du fonctionnement des CTD en mettant un accent sur la culture publique locale. De ce fait, l'audit interne, si elle veut apporter le bien-être aux différentes parties prenantes doit être perçu comme une activité indépendante et objective. L'auditeur va devoir démontrer, par son professionnalisme, son indépendance et son objectivité, même s'il est interne à l'organisation. Pour ne pas porter atteinte à ces deux principes, plusieurs dimensions seront à surveiller telles que les éventuels conflits d'intérêts, les limitations du champ des audits ou encore les restrictions d'accès aux sources d'informations (personnes, documents, installations...). L'audit interne doit être

source de valeur ajoutée, qui doit être traduite pour le secteur public local, sous la forme du meilleur service public assuré ou moindre coût. Elle ne correspond pas à la notion de calcul économique, comme on peut l'entendre dans une entreprise. Enfin, l'audit interne doit adopter une approche systématique et méthodique, nécessitant de la rigueur et de la méthode dans la conduite des missions et ancrée dans l'organisation, et assurer un management des risques, tant sur le plan opérationnel, financier, de conformité, voire du domaine juridique et à l'image de la collectivité.

Mais au-delà, le management des risques qui renvoie au processus de management des risques mis en place par une collectivité ainsi qu'à la façon dont il s'articule avec les deux autres processus de la définition de l'audit interne, à savoir le contrôle interne et la gouvernance. Force est de constater dans cette définition de l'audit interne, on peut distinguer deux grands types d'audit que sont les audits de conformité ou régularité, et les audits de performance. L'audit de conformité ou régularité s'apparente aux missions où le service d'audit interne est chargé de s'assurer du respect de l'application de textes normatifs, découlant d'exigences externes ou internes. Dans ce cas, l'audit s'apparente beaucoup plus à une mission de contrôle ou vérification. L'audit de performance se décline en une mission centrée sur la recherche de l'efficacité ou l'efficience du service public, au travers de l'audit de l'un de ses services ou de ses processus, son travail s'apparente plus à de l'évaluation ; ce qui lui donne la possibilité de remettre en cause les pratiques existantes, érigées en normes internes, pour en proposer des nouvelles, plus conformes à l'objectif fixé. Ces types d'audit conviennent bien aux missions organisationnelles ou de management. Enfin, parler d'audit interne dans les collectivités territoriales nécessite de poser la question du périmètre des missions. Celui-ci peut être restreint, en ne portant que sur les services de la collectivité, ou plus large, en incluant les organismes dits satellites, liés par convention ou subvention.

La performance organisationnelle des CTD

Si la littérature regorge de dissertations à propos du caractère flou et polysémique du concept de performance, force est de préciser que ses contours et son contenu ne font pas l'objet de

consensus (Bouquin, 1986 ; Bescos *et al.*, 1995 ; Bourguignon, 1995 ; Lebas, 1995 ; Lorino, 1995 ; Bessire, 1999). En ce sens, il n'existe pas une définition universelle de la performance, et sa mesure pose des problèmes énormes. Quel que soit le champ disciplinaire, le concept de performance se présente comme une notion très problématique. Étymologiquement, le mot performance tire son origine de l'anglais performance, issu lui-même de l'ancien français *performance*. La performance est un concept polysémique dans ses acceptions. Elle renvoie indifféremment à plusieurs traductions : productive (productivité), stratégique (compétitivité), commerciale (profitabilité), financière (rentabilité), sociale (rendement), comptable (conformité), juridique (solvabilité), managériale (efficacité), organisationnelle (efficience), logistique (économie), téléologique (effectivité), ou encore informationnelle (fiabilité), etc.

De ce fait, l'on considère l'organisation publique ou privée comme un lieu de rencontre des motivations divergentes des acteurs qui participent à son développement, force est de souligner que ces derniers n'ont pas la même perception de la performance. Il s'agit donc à notre avis de la performance pluridimensionnelle et polysémique (Morin *et al.*, 1994) qui concilie mieux les objectifs assignés à une collectivité publique décentralisée et fixés par l'élu municipal en vue de la satisfaction des préoccupations au cœur du bien-être de son électorat. Ainsi, Morin *et al.* (1994) ont proposés une représentation visant à concilier la pluralité des regards portés sur une organisation et à appréhender toutes la complexité et la richesse du concept de performance. Il ressort de leurs travaux que la performance organisationnelle se mesure par la *pérennité de l'organisation* (rentabilité financière, qualité des produits, compétitivités sectorielle et internationale), *l'efficience économique* ou *la valeur ajoutée de l'organisation* (productivité, capacité à économiser les ressources), *la valeur des RH de l'organisation* (climat social, rendements, mobilisation et développement des salariés) et *la légitimité de l'organisation auprès des groupes externes* (satisfaction des usagers et de l'électorat, des bailleurs de fonds, des régulateurs et de la communauté).

Pour définir la performance d'une collectivité locale, il semble alors possible de la considérer non pas comme un ou plusieurs concepts, mais comme un construit, en tant que « résultat

d'un processus de causalité, ..., relative à un contexte choisi en fonction de la stratégie » (Lebas, 1995). Dans ce cadre, la performance, en matière de management, peut être définie de manière générale comme « la réalisation des objectifs organisationnels » (Bourguignon, 1995). La performance, qui dépend alors d'un référent, l'objectif, est « multidimensionnelle dès lors que les buts sont multiples, ..., et subjective, puisqu'elle est le produit de l'opération, par nature subjective, qui consiste à rapprocher une réalité d'un souhait, à constater le degré de réussite d'une intention » (Bourguignon, 1995). Elle ne se comprend aussi « que de façon dynamique, dans le long terme » (Lebas, 1995), les conséquences de l'action se situant dans le temps. Se fondant aussi sur cette approche, Morin et al. (1994) ajoutent qu'il n'existe ainsi pas une seule performance mais « des composantes de la performance » et insistent sur une vision globale de la performance, que nous reprenons ici, appelée performance organisationnelle. La performance organisationnelle étant appréhendée à travers la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs, la détermination des valeurs sous-tendues par l'action publique locale se révèle être primordiale (Carrasus, 2009). Bien plus, la performance organisationnelle, relative à l'efficacité de la structure organisationnelle (Kalika, 1988 ; Kaplan et Norton, 1992, 1993 ; Morin et al. 1994), elle est la manière dont l'organisation est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Kalika considère la performance organisationnelle comme une performance portant directement sur l'efficacité de la structure organisationnelle et non pas sur ses éventuelles conséquences de nature sociale ou économique. De ce fait, les facteurs qui permettent d'apprécier cette efficacité organisationnelle sont : le respect de la structure formelle, les relations entre les composantes de l'organisation, la qualité de la circulation de l'information, la flexibilité de la structure.

La mesure de la performance organisationnelle a un caractère stratégique (Saint-Onge & Magnan, 2007). Les indicateurs choisis pour en rendre compte sont susceptibles de varier en fonction du système de référence auquel ont recours les parties prenantes ou acteurs organisationnels concernés. Selon Morin *et al.* (1994, p. 73), l'efficacité organisationnelle renvoie à « *un jugement prononcé par les multiples constituants sur les produits, les résultats*

ou les effets de l'organisation ou de ses processus ». Dans le cadre de notre recherche, la performance est perçue dans son acception de conformité aux normes, qui considère la performance comme le résultat d'une action. L'usage du mot performance dans le sens "résultat de l'action" renvoie à un référentiel : une norme ou un objectif. Il s'inscrit donc dans un cadre de référence cybernétique : la fixation des objectifs, c'est-à-dire les résultats que l'on souhaite atteindre, la formalisation des plans d'action pour y parvenir, la mesure régulière au travers d'un dispositif de contrôle des résultats effectivement obtenus et leur comparaison aux résultats désirés (Haouet, 2008). La mesure des performances est ici « *entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus* » (Bouquin, 1986, p. 114). Ce qui considère la performance comme un exploit, un record ou encore une prouesse (Foucher, 2007, p. 60).

En ce qui concerne la performance organisationnelle des CTD, elle est évaluée au Cameroun sur la base de plusieurs critères recensés par le ministère de la décentralisation, à savoir : l'exécution physique des réalisations, le taux d'engagement, la maintenance des projets déjà réalisés, le fonctionnement du comité communal du suivi de l'exécution physico-financière, le paiement des indemnités afférentes à la commission de passation des marchés, la planification participative, la gestion participative, la collaboration avec les structures déconcentrés du MINDDEVEL, la reddition des comptes, la gestion des ressources humaines, le partenariat public/privé, l'intercommunalité, et en fin la coopération décentralisée.

1.2. De l'audit interne à la performance organisationnelle des CTD

Dans littérature, les auteurs tels que Ballo et *al.* (2022) ont fait le lien entre l'audit interne et la performance organisationnelle des CTD. Il ressort de leurs travaux que l'audit interne en tant que fonction d'assistance et de conseil au manager s'assure que le dispositif de contrôle interne est efficace et efficient donc performant. Par conséquent, l'audit interne dans les collectivités locales doit s'assurer que le dispositif du système de contrôle existant est performant. El Figha de son côté a analysé l'influence de l'audit interne à la performance organisationnelle des CTD. De ce fait, l'audit interne entraîne l'efficacité de la collectivité en

termes d'objectifs ; l'efficacité dans l'utilisation des ressources ; la maîtrise de la corruption dans la collectivité territoriale ; l'absence de fraudes au sein de la collectivité territoriale et la transparence dans le fonctionnement de la collectivité territoriale. C'est dans ce même ordre d'idée que notre recherche vise à apporter des éléments complémentaires au modèle de El Figha (2016), pour comprendre en quoi l'audit interne améliore la performance organisationnelle des CTD.

Bien plus, l'audit interne au sein du secteur public est considéré comme étant un processus visant à motiver et à inspirer les fonctionnaires dans la réalisation de leurs activités, afin d'atteindre les objectifs de l'organisation (Anthony & al., 2003). Ceci rejoint également les propos de Loke & al. (2016) indiquant que la fonction d'audit interne au sein du secteur public renforce considérablement la confiance des citoyens et les aspects gouvernementaux afin de promouvoir la crédibilité et l'équité tout en minimisant le risque de fraude et de corruption publique. De nombreux travaux relèvent l'influence de la qualité de l'audit interne en termes de compétence et indépendance des auditeurs internes sur la performance organisationnelle des organisations du secteur public. Shamsuddin & al. (2014) ont cherché à comprendre comment la compétence des auditeurs internes impacte l'efficacité de la fonction de l'audit interne, et par conséquent influence la performance organisationnelle de trois ministères Malaisiens. Les données ont été collectées par le biais d'entretiens face à face demi-structurés menées auprès de huit auditeurs internes. Les conclusions de l'étude ont montré que malgré la proposition des formations, la compétence des auditeurs internes est faible. Il ressort également de la même étude que les connaissances et les compétences inadéquates ou insuffisantes des auditeurs internes entraînent de mauvaises pratiques d'audit dans le secteur public Malaisien, ceci influence la performance organisationnelle de ces entités. Plus récemment, Kanbiro (2019) a examiné le rôle de la compétence des auditeurs internes dans l'amélioration de la performance organisationnelle dans le milieu du secteur public Ethiopien. Cette recherche s'intéresse également à l'étude de l'impact de l'indépendance des auditeurs internes sur la performance de ces entités. En Ethiopie, Hailemariam (2014) a mené une recherche afin d'identifier les facteurs déterminants pour une

pratique d'audit interne efficace. L'étude visait à déterminer si l'indépendance des auditeurs internes influence la performance des entités du secteur public. Il ressort des conclusions de l'étude que la performance d'une organisation est affectée par le niveau de l'indépendance des auditeurs internes. Njoroge (2016) a étudié la relation entre l'indépendance des auditeurs internes et la performance organisationnelle au sein des Ministères en Kenya.

D'autres recherches se sont intéressées à l'impact de processus de planification d'audit interne sur la performance organisationnelle (Sarsi & Said, 2022). Les résultats de ces travaux relèvent des résultats organisationnels positifs et un succès organisationnel grâce à la planification de la mission d'audit interne suite à une clarification des finalités, une allocation optimale des ressources. Dans le secteur public, la performance organisationnelle est expliquée par l'efficacité d'une mission d'audit interne sous l'angle du périmètre d'audit interne (Dittenhofer, 2001 ; Cohen et Sayag, 2010). Ainsi, ces travaux lient le périmètre des travaux de l'audit interne aux conditions qui permettent aux auditeurs internes d'exercer leurs rôles de manière objective pour améliorer la gestion de l'organisation. Cependant, cette relation de causalité positive dépend de plusieurs facteurs, notamment, l'accès illimité aux données, la perception de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation, et la compétence des auditeurs internes (Sarsi et Radi, 2022).

Dans la littérature existante, d'autres études ont mobilisé tout à fait l'impact du support de la hiérarchie de la fonction d'audit interne sur la performance organisationnelle des organisations du secteur public (Usang, 2015). Dans ce sens, il ressort des conclusions de plusieurs études ayant exploré l'effet du support de management sur l'efficacité de l'audit, qu'il s'agit d'un déterminant important pour améliorer l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public ou privé (Cohen & Sayag (2010) ; Alzeban & Gwilliam (2014) ; Abu-Azza, (2012)). Selon Okike (2004) la perception de la fonction d'audit interne dépend largement du soutien qu'elle reçoit de la haute direction, de l'appréciation de son rôle par son entourage, du financement et de son approvisionnement en ressources. En résumé, selon cet auteur, l'environnement organisationnel dans lequel opère la fonction d'audit interne

détermine le niveau de l'efficacité de son activité et le niveau de sa contribution dans l'amélioration de la performance organisationnelle. Schwartz, (2005) prétend que plus l'audit interne travaille dans un contexte organisationnel sain, plus il contribue à l'amélioration de la performance organisationnelle. Ainsi, Goerge & al. (2015) indique que l'attitude de la direction envers l'audit interne peut avoir des effets positifs sur la performance organisationnelle. Mahzan & al. (2015) ont confirmé dans leur étude que le soutien de la haute direction et les ressources d'audit interne étaient considérés comme un ensemble de déterminants pour atteindre la performance organisationnelle.

Enfin, les rapports auditeurs internes-auditeurs externes et les relations auditeurs internes-audités ont aussi été mobilisés comme déterminants de la performance organisationnelle dans le secteur public. Comme il a été indiqué par Radin (2000), les défis intra et inter-organisationnels éclairent le besoin de coordination, ce dernier une fois saisi, un environnement de confiance s'installe favorisant l'atteinte de la performance au sein de l'organisation. Morin et al. (1994) souligne que « *la coordination produit de la performance, car elle produit la confiance nécessaire à l'atteinte de la performance* ». Aunaud et Schminke (2007) révèlent que la coordination favorise l'enrichissement des relations interpersonnelles, et garantit l'atteinte de la performance qui rime avec confiance. En ce qui concerne la relation auditeur- audité(e), il se dégage comme étant une relation difficile à gérer. En effet, la relation auditeur-audité est une voie à double sens, chaque acteur a une perception particulière à la situation qui s'affiche devant lui. Cependant, l'atteinte de cette positivité entre ces deux variables, exige une implication des deux parties à travers une approche coopérative et participative (Yee & al, 2008 ; Arena & Azzone, 2009), des interactions régulières, des rapports et un dialogue ouvert avec les parties prenantes. De cette revue de la littérature, il apparaît que l'efficacité de l'audit interne perçue sous le prisme de la compétence des auditeurs internes, l'indépendance des auditeurs internes, la planification de l'audit interne, le périmètre de l'audit interne, le support de la hiérarchie, la coopération auditeurs internes-auditeurs externes, et la relation auditeurs internes-audités, explique la performance organisationnelle au sein du secteur public en général et les collectivités territoriales

décentralisées, d'où notre hypothèse principale de recherche :

Hypothèse de recherche : L'audit interne comme outil de gestion efficace explique significativement la performance organisationnelle des CTD au Cameroun.

2. Méthodologie

2.1. Constitution de l'échantillon et collecte des données

La méthodologie mise en œuvre est de type quantitatif. Elle repose sur l'administration d'un questionnaire en face à face. Les questionnaires ont été réalisés auprès des l'exécutif municipal, le secrétaire général ou l'auditeur interne selon la méthode de boule de neige. Le terrain de recherche porte sur le Cameroun. La loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution de 1972 confère un caractère décentralisé à l'Etat unitaire du Cameroun. A cet égard, elle reconnaît les Régions et les Communes comme des Collectivités Territoriales Décentralisées (CTD), jouissant d'une autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux et locaux. Selon l'AFD, une collectivité territoriale décentralisée constitue un espace d'accompagnement financier tout à fait pertinent des stratégies et des politiques locales des pays en voie de développement. Le Cameroun compte 360 communes, 14 mairies de ville réparties sur l'ensemble du territoire. L'enquête a été réalisé par administration d'un questionnaire auprès des exécutifs municipaux sur une période 5 mois (Avril – Août 2023) auprès de 370 responsables communaux (maire, secrétaire général, auditeur interne). Après dépouillement, nous avons retenu 207 questionnaires exploitables, soit un taux de retour de 55,95 %. Ce taux de retour est satisfaisant dans notre environnement où généralement il tourne autour de 38 % au regard des difficultés d'accès aux données.

Les questionnaires comportent trois sections principales chacune. La première recueille des informations sur l'efficacité de l'audit interne. La deuxième porte sur la performance organisationnelle des CTD. La troisième section décline le profil des enquêtés.

2.2. Modèle conceptuel et définition des variables

Nous cherchons à expliquer la performance organisationnelle des CTD sous le prisme du déploiement du mécanisme de gouvernance de l'audit interne. Pour cela, nous nous appuyons sur l'analyse en correspondances multiples (ACM) pour construire l'indice de performance organisationnelle.

2.2.1. La construction d'un indice de performance organisationnelle : l'Analyse des Correspondances Multiples (ACM)

L'ACM est un cas particulier de l'analyse factorielle et a été développée essentiellement par Benzécri (1973). L'objectif de cette méthode est de mettre en évidence et de décrire des associations entre des variables catégorielles (nominales ou ordinales), entre des modalités de différentes variables et ultimement, entre des individus ou des unités statistiques. En fait, l'ACM est aux variables qualitatives ce que l'analyse en composantes principales est aux variables quantitatives. Généralement, une ACM est réalisée à partir d'un tableau disjonctif complet ou d'un tableau de Burt. Techniquement, l'ACM permet de projeter et donc de représenter un nuage de points situé initialement dans un espace de très grande dimension (le nombre de modalités moins le nombre de variables à l'étude) dans un sous-espace optimal de dimension inférieure afin de ne conserver que l'essentiel de l'information. Elle permet aussi d'élaborer des variables quantitatives que sont les coordonnées des individus sur les principaux axes de l'analyse, dont l'interprétation est guidée par les variables actives qui y contribuent le plus. Par rapport à nos objectifs, l'ACM va permettre d'estimer les coefficients de pondération des modalités des différents indicateurs retenus permettant d'apprécier la performance organisationnelle des CTD et les coordonnées prédites pour chaque individu sur les axes choisis.

L'approche que nous utilisons pour construire notre indicateur synthétique est basée sur les travaux de Benzécri (1973) et d'Asselin (2002). Ces auteurs s'inspirent de la mécanique statique et appliquent les techniques des méthodes d'analyse factorielle pour obtenir des indicateurs synthétiques de la pauvreté. Par exemple, Asselin (2002), dans ses travaux sur la

pauvreté multidimensionnelle, définit de façon imagée cette approche pour mieux appréhender la théorie qui en découle. Il la résume en considérant l'ensemble des observations (n) de notre population comme un nuage de points dans l'espace \mathbb{R}^m où m est le nombre de variables contenues dans l'analyse et chaque point (i) du fichier de données se voit attribuer un poids de façon à ce que le nuage de points ait un poids moyen. L'espace \mathbb{R}^m dans lequel se trouve le nuage de points peut être représenté par plusieurs dimensions où chaque dimension est associée à une inertie dite relative. L'inertie totale (dispersion totale) est la somme pondérée des distances entre le poids moyen et les différents points du nuage. Le cadre théorique général des analyses multivariées est basé sur cette approche. Pour Asselin (2002), l'ACM permet d'associer un poids ou encore un niveau d'importance à chaque variable ainsi qu'à chaque modalité des variables. C'est ce que nous souhaitons faire dans la construction de notre indicateur synthétique de performance organisationnelle.

Ainsi, en adoptant les notations d'Asselin (2002), l'indicateur synthétique pour un individu (i) prend la forme fonctionnelle suivante :

$$ICPO_i = \frac{1}{K} \sum_{k=1}^K \sum_{j_k}^{J_k} W_{j_k}^k I_{i,j_k}^k$$

Où K est le nombre de variables retenues dans l'analyse, $W_{j_k}^k$ désigne le poids ou le score normalisé de la $j^{\text{ème}}$ catégorie de la variable k sur chaque axe retenu de l'ACM et I_{i,j_k}^k est une variable binaire 0/1 prenant la valeur 1 si l'individu (i) est à la catégorie j_k et 0 ailleurs. Les $W_{j_k}^k$ dans cette équation permettent de refléter l'importance relative des modalités sur l'ensemble des individus par rapport aux dimensions ou axes retenus. Ainsi, l'indicateur de performance organisationnelle apparaîtra comme une combinaison des indicateurs des axes retenus tout en tenant compte de la structure de ces derniers. Se basant sur les travaux de Minvielle (2003), la formule de l'indicateur global de performance organisationnelle d'un individu (i) s'écrira :

$$ICPO_i = \frac{\sum_i^p \lambda_i * IQ_i}{\sum_i^p \lambda_i}$$

Où les λ_i sont les plus grandes valeurs propres obtenues des axes retenus de l'ACM, $ICPO_i$ l'indicateur synthétique pour l'axe choisi et le nombre d'axes retenus pour l'ACM. Ainsi que suggérés par Morin et al. (1994) qui appréhendent la performance organisationnelle sous le prisme de nombreux critères, les dimensions faisant partie de notre indicateur synthétique tout en les mettant en lien avec cette préoccupation théorique sont : l'existence d'un organigramme formel, l'utilité de l'organigramme, la mobilisation des employés, le climat social, la performance des employés (atteinte des objectifs), le taux d'exécution physique du budget de la commune, le respect de la structure organisationnelle et la légitimité de la commune auprès des populations.

2.2.2. L'effet de l'incidence de l'efficacité de l'audit interne sur la performance organisationnelle des CTD

Afin d'évaluer l'impact de l'efficacité de l'audit interne sur la performance organisationnelle des CTD camerounaises, nous recourons à un modèle de régression linéaire général de type ANOVA en coupe transversale et instantanée. Le choix de ce modèle se justifie par le fait que, toutes nos variables explicatives sont des variables qualitatives pendant que la variable expliquée est quantitative continue ce qui est le propre des modèles d'analyse de la variance. Ainsi, le modèle à estimer est donc le suivant :

$$ICPO_i = \beta_0 + \sum_{j=1}^7 \gamma_j Eff_Audit_int_i + \sum_{k=1}^{10} \delta_k Profil_répond_i + \mu_i \quad (1)$$

Où Eff_Audit_int est la matrice des indicateurs de performance de l'audit interne, $Profil_répond$, celle des indicateurs du profil des répondants, β_0 , γ_j et δ_k les paramètres à estimer et μ_i .

Afin d'évaluer l'impact de l'efficacité de l'audit interne sur la performance organisationnelle des CTD camerounaises, nous recourons à un modèle de régression linéaire général de type ANOVA en coupe transversale et instantanée. Le choix de ce modèle se justifie par le fait que, toutes nos variables explicatives sont des variables qualitatives pendant que la variable expliquée est quantitative continue ce qui est le propre des modèles d'analyse de la variance. Ainsi, le modèle à estimer est donc le suivant :

$$ICPO_i = \beta_0 + \sum_{i=1}^I \gamma_i Eff_Audit_int_i + \sum_{k=1}^{10} \delta_k Profil_répond_i + \mu_i \quad (1)$$

Où *Eff_Audit_int* est la matrice des indicateurs de performance de l'audit interne, *Profil_répond*, celle des indicateurs du profil des répondants, β_0, γ_i et δ_k les paramètres à estimer et μ_i .

De manière plus spécifique, les différentes variables explicatives du modèle sont :

- Existence d'un service d'audit interne
- Efficacité de la fonction d'audit interne
- Planification de la mission d'audit interne
- Disponibilité des moyens pour l'audit interne
- Périmètre de l'audit interne
- Compétence des auditeurs internes
- Accompagnement de la fonction d'audit
- Nombre de conseillers municipaux
- Type de commune
- Région d'appartenance de la commune

Ces variables sont mesurées par les items suivants :

Tableau 1. Mesure des variables

Variabes	Description
Variable explicatives	
Existence d'un service d'audit interne	2 items (1. Oui 2. Non)
Efficacité de la fonction d'audit interne	5 items (5. Très satisfait.....1. Très insatisfait)
Planification de la mission d'audit interne	5 items (5. Très souvent.....1. Jamais)
Disponibilité des moyens	5 items (5. Très souvent.....1. Jamais)
Périmètre de l'audit interne	5 items (5. Très souvent.....1. Jamais)
Compétence des auditeurs internes	5 items (5. Très souvent.....1. Jamais)
Nombre de conseillers municipaux	Nombre compris entre 24 et 61
Type de commune	2 items (1. Commune d'arrondissement 2. Commune rurale)
Région d'appartenance	10 régions
Variable expliquée : Performance organisationnelle	
Performance organisationnelle (8 items)	Existence d'un organigramme formel

selon l'échelle de LIKERT)	Utilité de l'organigramme
	Mobilisation des employés
	Climat social
	Atteinte des objectifs
	Taux d'exécution physique du budget
	Respect de la structure organisationnelle
	Légitimité de la commune auprès de la population

Source : Par nos soins

Notre modèle ANCOVA sera estimé par la méthode des moindres carrées. Les hypothèses de cette méthode sont :

✓ **Hypothèses stochastiques**

H1 : les variables X_i sont observés sans erreurs

H2 : $E(\varepsilon_i) = 0$, l'espérance mathématique de l'erreur est nulle.

H3 : $E(\varepsilon_i^2) = \sigma_\varepsilon^2$, la variance de l'erreur est constante quel que soit i , on parle encore d'absence d'hétéroscédasticité.

H4 : $E(\varepsilon_i, \varepsilon_j) = 0$, si $i \neq j$ les erreurs sont non corrélées ou alors indépendantes

H5 : $COV(X_i, \varepsilon_i) = 0$, l'erreur est indépendante de la variable explicative,

✓ **Hypothèses structurelles**

H6 : absence de colinéarité entre les variables explicatives, cela implique que la matrice $(X'X)$ est singulière et que la matrice inverse $(X'X)^{-1}$ existe.

H7 : $(X'X)/n$ tend vers une matrice finie non singulière.

H8 : $n > k + 1$, le nombre d'observation est supérieur au nombre des séries explicatives.

Or l'une des principale source d'hétéroscédasticité est l'utilisation des données en coupe transversale ou encore instantané, puisque nos données proviennent d'une enquête auprès des collectivités territoriales décentralisées, en coupe transversale, les données recueillies sont très susceptibles de générer des problèmes d'hétéroscédasticités. Ainsi donc, le recourir à la

méthode des moindres carrées ordinaires ne peut plus fournir des estimateurs sans biais. Afin de corriger ce biais, nous recourons donc à la méthode des moindres carrés généralisées pour estimer l'équation précédente.

3. Principaux résultats

3.1. Analyse descriptive

L'enquête menée sur le terrain auprès des CTD sur l'ensemble du territoire a enregistré une forte participation des communes des régions du Centre (21,74 %), de l'Extrême-Nord (13,53 %), du Littoral (11,59 %) et de la région de l'Ouest (10,14 %). Par ailleurs, l'échantillon est en majorité constitué des communes rurales (78,74 %) avec une présence formelle du service d'audit interne dans 180 communes sur les 207 communes enquêtées (86,96 %). Par ailleurs, nos communes ont un nombre de conseillers municipaux compris entre 24 et 61. Ces résultats démontrent à suffire l'importance de cet outil de gestion dans la recherche du bien-être de l'électorat et la mise en route de la décentralisation au Cameroun.

Tableau 2. Les statistiques descriptives de l'échantillon

Région d'appartenance de la CTD	Freq.	Percent	Cum.
Adamaoua	12	5.80	5.80
Centre	45	21.74	27.54
Est	19	9.18	36.71
Extrême-Nord	28	13.53	50.24
Littoral	24	11.59	61.84
Nord	13	6.28	68.12
Nord-Ouest	16	7.73	75.85
Ouest	21	10.14	85.99
Sud	14	6.76	92.75
Sud-Ouest	15	7.25	100.00
Total	207	100.00	
Type de communes			
Commune d'arrondissement	44	21.26	21.26
Commune rurale	163	78.74	100.00
Total	207	100.00	
Existence service d'audit interne			
Oui	180	86.96	86.96

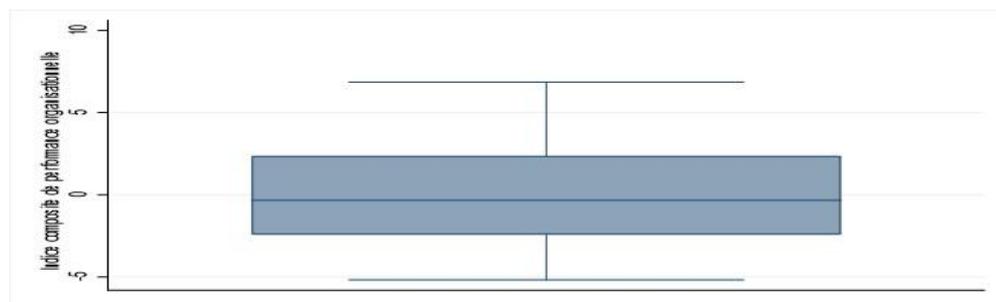
Non	27	13.04	100.00		
Total	207	100.00			
Variable	Obs	Mean	Std.Dev	Min	Max
Efficacité de la fonction d'audit interne	207	0.261	0.675	0	2
Planification de la mission d'audit interne	207	4.488	0.573	3	5
Disponibilité des moyens pour l'audit interne	207	4.324	0.651	2	5
Périmètre de l'audit interne	207	4.309	0.616	3	5
Compétence des auditeurs internes	207	4.464	0.652	1	5
Accompagnement de la fonction d'audit	207	4.285	0.662	3	5
Nombre de conseillers municipaux	207	33.174	8.541	24	61

Source : Par nos soins

3.1.1. Analyse de la performance organisationnelle des CCTD

Les résultats de l'estimation de l'Indice Composite de performance organisationnelle des CTD indiquent un niveau moyen de performance organisationnel assez faible. En effet, l'ICPO affiche une moyenne de 0,023, avec un écart-type de 2,859, ce qui suggère une grande hétérogénéité du niveau de performance des CTD. La moyenne positive de l'ICPO suggère que, en moyenne, performance organisationnelle des CTD au Cameroun a été accompagnée d'une amélioration relative. Cependant, l'écart-type élevé suggère une grande variabilité de la distribution de cette performance organisationnelle. La boîte à moustaches (graphique 1) est un outil graphique qui permet de visualiser la distribution des données de l'ICPO pour notre échantillon. Cette boîte à moustaches indique que la médiane de l'ICPO est proche de zéro, ce qui suggère que la performance organisationnelle a été légèrement élevée. La boîte à moustaches montre également que l'ICPO se situe en moyenne entre -2,61 et 3,46, avec une grande variabilité entre les CTD.

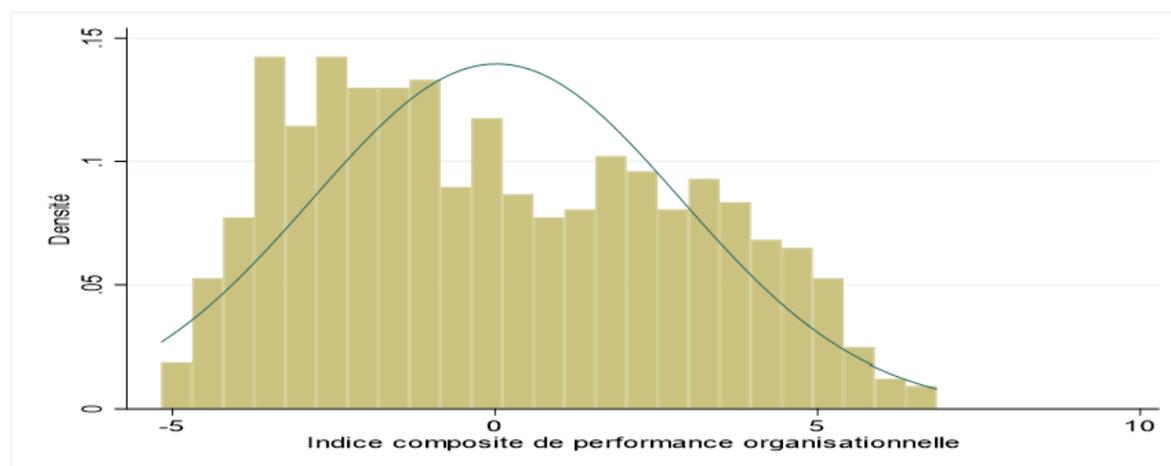
Graphique 1. Boîte à moustache pour l'ICPO



Source : Par nos soins

Le graphique 2 donne la distribution de l'Indice composite de performance organisationnelle. Cette distribution est représentée par une courbe de répartition, qui permet de visualiser la proportion de CTD ayant un ICPO donné.

Graphique 2. Distribution de la croissance inclusive



Source : Par nos soins

Le graphique montre que la courbe de répartition de l'ICPO est concentrée autour de sa moyenne, ce qui suggère que la distribution est relativement symétrique. Cela signifie que la majorité des communes ont enregistré un niveau de performance assez moyen. En outre, la

courbe de répartition est légèrement étalée vers la droite, ce qui indique que certaines communes ont connu une performance organisationnelle plus élevée que la moyenne, tandis que d'autres ont connu un niveau de performance assez faible. Cependant, la majorité des communes sont situées dans la partie centrale de la distribution, ce qui suggère que le niveau de performance organisationnelle des CTD est assez stable. Enfin, le graphique montre que plus de la moitié (55%) des communes ont enregistré une amélioration de leur niveau de performance organisationnelle, tandis que les autres communes ont connu une faiblesse des niveaux de performance organisationnelle.

3.1.2. Analyse économétrique

Les résultats de l'estimation économétrique suggèrent que de nombreux facteurs liés au déploiement de la fonction d'audit interne ont un impact positif et significatif sur la performance organisationnelle des collectivités territoriales décentralisées (CTD) au Cameroun. Tout d'abord, l'existence d'un service d'audit interne est associée à une amélioration significative de la performance organisationnelle des CTD. Les CTD qui ont mis en place un tel service ont un niveau de performance supérieur de 0,114 par rapport à celles qui n'en disposent pas. Cela souligne l'importance d'avoir une structure dédiée à l'audit interne au sein des CTD. La fonction d'audit en tant qu'outil de gestion conforte les exécutifs municipaux dans la quête du bien-être tant de leurs employés que de leur électorat dans la mise en place de la décentralisation.

De plus, l'efficacité de la fonction d'audit interne est également un facteur déterminant. Les CTD qui parviennent à mettre en place une fonction d'audit interne efficace affichent une meilleure performance organisationnelle. Un coefficient positif de 0,271 suggère que chaque augmentation d'unité de l'efficacité de la fonction d'audit interne est associée à une augmentation de 0,271 dans l'indice de performance organisationnelle. La planification de la mission d'audit interne constitue un atout indéniable dans le déploiement de la fonction d'audit interne. En effet, nos résultats révèlent qu'une planification adéquate des missions d'audit interne à travers la définition des objectifs, les activités à mener et la mobilisation des

ressources est associée à une amélioration significative de la performance organisationnelle. Dans notre modèle, force est de constater que la disponibilité des moyens financiers, technologiques et des compétences spécialisées pour la conduite des activités d'audit interne expliquent significativement la performance organisationnelle des CTD. De même, la délimitation du périmètre de l'audit interne, couvrant un large éventail de domaines et d'activités au sein des CTD, est associée à une amélioration significative de la performance organisationnelle. Par ailleurs, la compétence des auditeurs internes est un facteur clé. Des auditeurs internes compétents sont associés à une meilleure performance organisationnelle des CTD. Un coefficient positif de 0,342 suggère que chaque augmentation d'unité de la compétence des auditeurs internes est associée à une augmentation de 0,342 dans l'indice de performance organisationnelle. Enfin, l'accompagnement de la fonction d'audit, à travers la formation des auditeurs internes, l'évaluation des activités menées, explique significativement l'amélioration du score de l'indice de performance organisationnelle des CTD de notre échantillon.

Tableau 4. Résultats des estimations ANOVA

Variables explicatives	Eq1	Eq2	Eq3	Eq4	Eq5	Eq6	Eq7	
Existence d'un service d'audit interne	0.114*** (0.0355)							
Efficacité de la fonction d'audit interne		0.271*** (0.0938)						
Planification de la mission d'audit interne			0.0998*** (0.00691)					
Disponibilité des moyens pour l'audit interne				1.115*** (0.0754)				
Périmètre de l'audit interne					0.144*** (0.0335)			
Compétence des auditeurs internes						0.342*** (0.129)		
Accompagnement de la fonction d'audit							0.695*** (0.121)	
Nombre de conseillers municipaux	0.0528** (0.0226)	0.0164 (0.0182)	0.00295 (0.00580)	0.0958** (0.0380)	0.0935*** (0.0225)	0.103*** (0.0206)	0.0391 (0.0287)	
Type de commune (d'arrondissement)	0.0568*** (0.00385)	0.0158*** (0.00336)	0.00182 (0.00479)	0.0177*** (0.00411)	0.0376** (0.0176)	0.0302*** (0.00240)	0.0451*** (0.00343)	
Ré ^o gion d'appa rtenan ce de la commu ne (Réfere	Adamaoua	0.358*** (0.0788)	0.425*** (0.107)	0.105*** (0.0122)	-0.184 (0.176)	-0.0408 (0.112)	-0.192 (0.137)	-0.206 (0.335)
	Centre	0.363*	1.113***	0.943***	-0.0772	5.326***	-0.131	1.004***

	(0.203)	(0.152)	(0.122)	(0.202)	(0.644)	(0.112)	(0.194)
Est	-0.0197	0.0353	0.0710	-0.413***	-0.384***	-0.00579	-0.384***
	(0.0975)	(0.0373)	(0.0495)	(0.0442)	(0.108)	(0.0415)	(0.0506)
Extrême-Nord	0.165***	-0.102	0.0509*	-0.347***	0.0573	-0.107	-0.185
	(0.0543)	(0.0710)	(0.0271)	(0.0901)	(0.0741)	(0.0705)	(0.147)
Littoral	0.0159	0.225***	0.0442*	0.272***	0.151**	0.174***	0.115***
	(0.0524)	(0.0451)	(0.0255)	(0.0622)	(0.0577)	(0.0415)	(0.0374)
Nord	0.568***	0.535***	0.238***	-0.226	-0.166	0.759***	-0.0642
	(0.0977)	(0.0986)	(0.0329)	(0.147)	(0.130)	(0.0587)	(0.104)
Nord-Ouest	0.0109***	0.00900**	0.0195**	0.00914**	0.00920*	0.0411***	0.0363***
	(0.00353)	(0.00439)	(0.00893)	(0.00347)	(0.00490)	(0.00858)	(0.00573)
Ouest	-0.0388	-0.0324	-0.0534	-0.0373	-0.0218	-0.274***	-0.219***
	(0.0377)	(0.0525)	(0.0824)	(0.0377)	(0.0425)	(0.0233)	(0.0221)
Sud	0.153***	0.143***	0.146***	0.161***	0.140***	0.172***	0.205***
	(0.0206)	(0.0328)	(0.0484)	(0.0212)	(0.0258)	(0.0258)	(0.0166)
Constant	0.279***	0.239***	0.154***	0.611***	0.654***	0.329***	0.481***
	(0.0543)	(0.0296)	(0.0308)	(0.0361)	(0.0736)	(0.0320)	(0.0412)
Observations	207	207	207	207	207	207	207
R carré	0.57	0.456	0.358	0.489	0.387	0.314	0.572
Valeur du Fisher	78.56	74.21	71.25	73.47	70.45	69.35	78.37
Valeur critique du Fisher	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

*Note : Les valeurs entre parenthèses sont les écart-types corrigées de l'hétéroscédasticité *** $p < 0,01$, ***

*$p < 0,05$, * $p < 0,1$*

Source : Par nos soins

Les résultats montrent que le coefficient de la variable mesurant l'existence de la fonction d'audit interne sur la performance organisationnelle est positif et significatif au seuil de 1 %. Cela démontre que la fonction d'audit interne influence positivement et significativement la performance organisationnelle des CTD camerounaises. Pour ce qui est de l'efficacité de la fonction d'audit interne, la planification de la mission d'audit interne, la disponibilité des moyens pour l'audit interne, la compétence des auditeurs internes et la délimitation du périmètre de l'audit interne, il apparaît que ces variables sont positives et significatives au seuil de 1 %. Ce résultat corrobore ceux de Shamsuddin & al. (2014) qui ont cherché à comprendre comment la compétence des auditeurs internes impacte l'efficacité de la fonction de l'audit interne, et par conséquent influence la performance organisationnelle de trois ministères Malaisiens. Nos résultats s'inscrivent de ce fait à la suite des travaux de Kanbiro (2019) qui a examiné le rôle de la compétence des auditeurs internes dans l'amélioration de la performance organisationnelle dans le milieu du secteur public Ethiopien et de Onger (2011)

dont l'étude a porté sur l'évaluation de l'efficacité des systèmes d'audit interne sur la gestion des entités relevant du secteur public du Kenya.

En effet, de nombreux travaux antérieurs ont analysé la nécessité de pratiquer l'audit interne dans les CTD. Il ressort de ces travaux que l'audit interne est un outil de création de valeur, car il s'assure que le dispositif du système de contrôle existant est performant, et apporte des conseils pour améliorer la gestion locale (Ballo & al., 2022). Toutefois, les auteurs se sont limités sur le caractère technocratique de la fonction d'audit interne. Nos résultats évaluent l'effet ou encore la plus-value de la pratique de l'audit interne efficace sur la performance organisationnelle des CTD, en s'appuyant sur les facteurs d'efficacité relevés dans la littérature à savoir la compétence des auditeurs internes, l'indépendance des auditeurs internes, la planification de l'audit interne, le périmètre de l'audit interne, le support de la hiérarchie, la coopération auditeurs internes- auditeurs externes, et la relation auditeurs internes-audités, pour la quête du mieux-être des différentes parties prenantes. Ainsi, il ne suffit pas de pratiquer l'audit interne de manière symbolique, mais cet audit interne doit être efficace pour créer de la valeur ajoutée aux différentes parties prenantes (Kono Abe & Medang, 2020 ; Mouzoun & Mezouari, 2019 ; Ed-Douadi & Bakour, 2020). Ces résultats forts significatifs confortent l'audit interne comme outil de gestion incontournable dans l'amélioration de la performance organisationnelle des CTD.

Conclusion

L'objectif de cet article était de mettre en évidence la relation de cause à effet entre l'efficacité de la fonction d'audit interne et la performance organisationnelle des CTD camerounaises. Sur la base des données issues de l'enquête du terrain conduite sur une période de cinq mois (Avril-Août 2023) sur l'ensemble des dix régions du Cameroun, l'étude a utilisé un modèle linéaire estimé par la méthode des MCO. L'efficacité de la fonction d'audit interne utilisée dans le modèle a été appréhendé par sept indicateurs : l'existence d'un service d'audit interne, le déploiement de la fonction d'audit interne, la planification de la

mission d'audit interne, la disponibilité des moyens pour l'audit interne, le périmètre d'audit interne, la compétence des auditeurs et l'accompagnement de la fonction d'audit interne. De même, la performance organisationnelle a été appréhendée par un indice composite construite autour de huit indicateurs : l'existence d'un organigramme formel, l'utilité de l'organigramme, la mobilisation des employés, le climat social, l'atteinte des objectifs, le taux d'exécution physique du budget, le respect de la structure organisationnelle et la légitimité de la commune auprès de la population. Au terme de notre recherche, les résultats montrent que la planification de la mission d'audit interne, la disponibilité des moyens pour l'audit interne, le périmètre d'audit interne, la compétence des auditeurs et l'accompagnement de la fonction d'audit interne ont un effet positif et significatif sur la performance organisationnelle des CTD camerounaises. Ainsi, un déploiement efficace de la fonction d'audit interne, en tant qu'outil de gestion, améliore la performance organisationnelle au sein des CTD dans la mise en place de la décentralisation au cœur de l'émergence du Cameroun à l'horizon 2035. Par conséquent, en termes de recommandations managériales, nos résultats permettent aux exécutifs municipaux, notamment les maires, de mettre un accent sur la fonction d'audit interne pour accroître leur chance d'amélioration de la performance organisationnelle de leur commune. Cet outil de gestion utilisé à bon escient conforterait la légitimité des exécutifs municipaux auprès de leur électorat, gage d'un renouvellement de mandat lors des joutes électorales à la tête de leurs exécutifs municipaux. De même, l'audit interne efficace mis en place garantirait aux élus locaux le soutien de leurs employés à travers un bon climat social et leur forte mobilisation au projet de société porté par le maire et un service de qualité offert aux usagers. Au-delà de la modeste contribution de notre étude, elle peut aussi être entachée de quelques limites qui méritent d'être approfondies. Tout d'abord, malgré les différents avantages que la fonction d'audit interne apporte aux CTD, l'observation repose toujours sur des données subjectives issues d'un questionnaire essentiellement construit à partir des items. Nos données qualitatives, ont certainement réduit la robustesse des résultats obtenus. Ainsi, la prise en compte des entretiens semi-directifs auprès des exécutifs municipaux aurait permis de mettre en évidence des comportements atypiques des CTD en termes de déploiement de la fonction

d'audit interne dans la quête de performance organisationnelle. Ces limites peuvent donc constituer nos axes de contribution future. Une étude exploratoire préalable serait plus intéressante. De même, les futurs travaux sur l'efficacité de la fonction interne des CTD camerounaises devraient aussi mettre l'accent sur l'apport de l'environnement institutionnel d'encadrement de la décentralisation dans la quête de performance organisationnelle de ces CTD en contexte camerounais. Malgré la création d'un Ministère en charge de la décentralisation en 2018 par le gouvernement camerounais, il existe encore un conflit de compétences entre les acteurs (préfets, maires, receveurs municipaux) qui plombe le déploiement de la décentralisation et la mobilisation des ressources avec une dotation de moins de 20 % de l'enveloppe globale du pays. Ce toilettage institutionnel constitue un point central dans la contribution des CTD dans l'ambitieux programme d'émergence du pays à l'horizon 2035. Cette étude, bien qu'incomplète, constitue une contribution importante à la réflexion sur les réformes institutionnelles utiles à la création d'un environnement idéal pour la mise en place efficace de la décentralisation au Cameroun.

Bibliographie

- Abu-Azza, 2012. *Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya: a qualitative study using institutional and Marxist theories*. University of Southern Queensland-Australia.
- Alazard C. & Sépari S., 2001. *Contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Dunod.
- Alzeban. A., & Gwilliam. D., 2014. « Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector ». *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>.
- AmaazouL, H., 2018. « Synthèse des principales approches définitives du concept de performance en sciences de gestion », *Revue de consolidation comptable et de management de la performance (rcmp) n°2* – décembre.
- Anthony P. L., & al., 2003. « Precision measurement of the proton and deuteron spin structure functions g_2 and asymmetries » A2. Vol. 553, N°1-2, P. 18-24.
- Aoujil M., & Alaoui Omari L. Z., 2017. « Amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines à travers l'instauration d'un système d'audit interne », *International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process (ESMB)*, Vol. 10-pp. 211-215
- Arena M., & Azzone G., 2009. « Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness », *International Journal of Auditing, Organizational Dynamics*, Vol. 36, n°2, pp. 171-186.
- Asselin, L. M. (2002). Composite indicator of multidimensional poverty. *Multidimensional Poverty Theory*.
- Schminke M., Arnaud A., & Kuenzi M., 2007. « The power of ethical work climates ». *Organizational Dynamics*, 36(2), 171-186. <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2007.03.005>
- Ballo I., Diabate A. & Guindo L. A., 2022. « Nécessité des pratiques d'audit interne dans les collectivités décentralisées du district de Bamako », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, vol. 5, n°2, p. 469 – 493.

- Benzécri, J. P., 1973. *L'analyse des données [Data Analysis]*, Vol. 2. Paris: Dunod.
- Bescos P.-L., Dobler P., Mendoza C., & Naulleau G., 1995. *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- Bessire D. 1999. « Définir la performance », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 5, vol. 2, septembre, pp. 127-150.
- Blondel M., 2011. *Du pré carré à la compétence collective : La performance publique en quête d'auteurs*. Editions de l'Aube.
- Bouquin H., 2004. *Le contrôle de gestion*, Presse universitaire de France- PUF, 6^{ème} édition, Paris.
- Bourguignon A., 1995. « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°269, Juillet-Août, p. 61-65.
- Carassus D. & Cardey D., 2009. « Une analyse de la gestion de la performance par les collectivités locales françaises ». *Revue Française de Finance Publique*, vol.101.
- Chevalier J., 2003. « La gouvernance, un nouveau paradigme étatique? », *Revue Française d'Administration Publique*, vol. 1, n°105, p. 203-217.
- Cliche P., 2015. *Budget public et performance : Introduction à la budgétisation axée sur les résultats*. Presses de l'Université du Québec.
- Cohen A. G., & Sayag G., 2010. « The Effectiveness of Internal Auditing: an Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations », *Australian Accounting Review*, vol. 20, n°3, p. 296-307.
- Dittenhofer M., 2001. « Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods ». *Managerial Auditing Journal*, 16(8): 443–450.
- Ed-Douadi S., & Bakour C., 2020. « Facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public : cas du secteur public Marocain ». *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 4(2).
- El Figha A., 2016. « L'audit interne des collectivités territoriales : un outil innovant pour le pilotage de la performance. Cas des communes urbaines du Maroc ». *Journal of Social*

Sciences and Organization Management, p.1-21

- Foucher R., 2007. « Chapitre 2. Mesurer les compétences, le rendement et la performance : clarification des termes et proposition d'un modèle intégrateur », in Saint-Onge S. et Haines V. (dir.), *Gestion des performances au travail*, De Boeck Supérieur, "Méthodes & Recherches", pp. 53-95.
- Goerge A., 2015. *Harnessing Big Data for Social Good: A Grand Challenge for Social Work*. N° 11
- Grandjean P., 2015. « Chapitre 1. La performance, contenus et formes », in Fermon B. et Grandjean P. (dir.), *Performance et innovation dans les établissements de santé*, Dunod, pp. 9-29.
- Hailemariam S., 2014. *Determinants of Internal Audit Effectiveness in the Public Sector, Case Study in Selected Ethiopian Public Sector Offices*. Doctoral Dissertation, Jimma University, Jimma.
- Haouet C., 2008. *Informatique décisionnelle et management de l'entreprise*, Cahier de recherche, n°2008-01, Laboratoire Orléanais de Gestion, IAE d'Orléans.
- Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, 2000. *Le rôle de l'auditeur interne dans la prévention de la fraude, Prise de position de l'ECIIA – Traduction IFACI*.
- Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, 2011. *Les métiers de l'audit et du contrôle interne. Résultats de l'enquête, IFACI*.
- Kalika M., 1988. *Structures d'entreprises - Réalités, déterminants, performances*. Economica, Paris, 428 p.
- Kanbiro O. D., 2019. « Internal Audit Quality and Its Impact on Public Sector Organizational Performance: Evidence from Sector Bureaus of Southern Ethiopia ». *International Journal of Economy, Energy and Environment*. Vol. 4, No. 6, pp. 118-131. doi: 10.11648/j.ijeee.20190406.12.
- Kaplan R. S., & Norton, D. P., 1993. « Putting the Balanced Scorecard to Work », *Harvard Business Review*, septembre-octobre, p. 134-147.
- Kaplan R. S., & Norton, D. P., 1992. « The Balance Scorecard Measures that Drive

- Performance ». *Harvard Business Review*, p.71-79.
- 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.
- Lebas M., 1991. « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°226, Septembre, pp. 47-63.
- Lebas M.,1995. « Oui, il faut définir la performance », *Revue Française de Comptabilité*, n°269, p. 66-71.
- Lemqeddem A. H., & Chouay J., 2020. Le rôle de la digitalisation dans l'efficacité de l'audit interne. *Revue Française d'Economie et de Gestion*. 1, 5 (nov.).
- Loke L. H. L, Liao L.M., Bouma T. J., Todd P.A., 2016. « Succession of seawall algal communities on artificial substrates ». *Raffles Bulletin of Zoology* 32: 1–10
- Lorino P., 1995. *Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise*, Editions Organisations.
- Mahzan N., & Hassan N. A., 2015. « Internal audit of quality in SS environment: perceptions on critical factors effectiveness and impact on organizational performance ». *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 92-102
- Mia G., & Yeh A., 2022. Les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales, Travail de stage mené à la Direction de l'Audit interne de la Ville et Eurométropole de Strasbourg, 40 p.
- Minvielle E., 2003. « De l'usage de concepts gestionnaires dans le champ de la santé Le cas de la qualité hospitalière », *Revue française de gestion/5* (n°146), pp. 167-189. DOI10.3166/rfg.146.167-189
- Morin E. M., Savoie A. & Beaudin G., 1994. *L'Efficacité de l'Organisation. Théories, Représentations et Mesures*, Gaëtan Morin Éditeur.
- Mezouari S. E., & Ait Mouzoun M., 2019. « Revue de la littérature académique et

- professionnelle relative aux facteurs d'efficacité des fonctions d'audit interne ». *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 8-9.
- Ngo Biheng E. A., Djoutsu W. L., Mama O. & François D. A., 2020. « Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun ». *Revue Africaine de Management*, Vol. 5, n°1.
- Njoroge J. M., 2016. Determinants of Profitability of Commercial Banks in Kenya.
- Okike E. N., 2004. « Management of crisis: The response of the auditing profession in Nigeria to the challenge to its legitimacy ». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.17 No.5, pp.705-730.
- Oulad Seghir K., & Gallouj, N., 2012. Pilotage de la performance des collectivités territoriales au Maroc à l'ère de la gestion par résultats: proposition d'indicateurs socioéconomiques, Colloque international sous le thème «Management de la performance des organisations: quelles spécificités et quelles pratiques?», ENCG-Tanger, 21-22 juin.
- Pesqueux Y., 2004. « La notion de performance globale », 5^{ème} Forum international sur "la performance globale de l'entreprise" ETHICS, 1^{er} et 2 décembre, Carthage.
- Radin B. A., 2000. « The Government Performance and Results Act and the Tradition of Federal Management Reform: Square Pegs in Round Holes », *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10 (1): 11-35.
- Rapport du Programme National du Développement Participatif, édition 2018.
- Renard J., 2016. Théorie et pratique de l'audit interne. EYROLLES.
- Saint-Onge S., & Magnan M., 2007. « Chapitre 1. La gestion des performances des organisations et des personnes », in Saint-Onge S. et Haines V. (dir.), *Gestion des performances au travail*, De Boeck Supérieur, "Méthodes & Recherches", pp. 15-52.
- Sarsi S., & Radi S., 2022. Efficacité d'audit interne et performance organisationnelle : Quelle relation au sein du secteur public? *Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, Vol. 24, Issue 11. November, pp. 47-58.
- Saulquin J.-Y., & Schier G., 2007. « Responsabilité sociale des entreprises et performance.

Complémentarité ou substituabilité ? », *La Revue des Sciences de Gestion*, n°223, pp. 57-65.

Schwartz, (2005)

Shamsuddin A., Al-Mamary Y. H., & Aziati N., 2014. « Factors Affecting Successful Adoption of Management Information Systems in Organizations towards Enhancing Organizational Performance ». *American Journal of Systems and Software* ; 2(5):121-126. doi: 10.12691/ajss-2-5-2

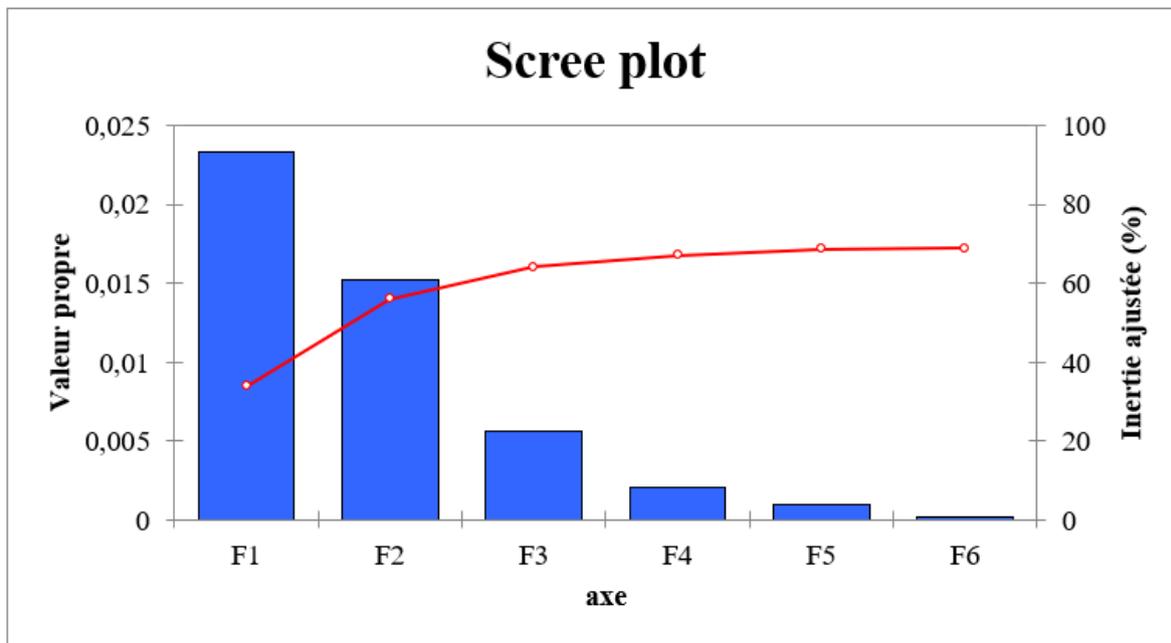
Stratégie Nationale de Développement du Cameroun (SND) 202-2030).

Usang et al., 2015. « Syndrome de Klippel treunaunay : à propos d'un cas chez un adolescent Nigérian ». *Revue Macédonienne en libre accès des sciences médicales*. 3 (2) p. 322.

Yee R. W. Y., Yeung A. C. L., & Cheng T. C. E., 2008. « The impact of employee satisfaction on quality and profitability in high-contact service industries », *Journal of Operations Management*, Vol. 26, Issue 5, September , pp. 651-668

Annexes

Scree plot des valeurs propres



Coordonnées principales des variables

	F1	F2	F3	F4	F5	F6
Existence_organigram-Oui	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Utilité_organ-Assez utile	3,364	0,995	0,560	0,055	0,130	-0,269
Utilité_organ-Extrêmement utile	-0,231	0,047	-0,056	0,323	0,127	-0,400
Utilité_organ-Très utile	0,018	-0,249	0,041	-0,716	-0,297	0,917
Satisfaction_mobil_empl-Ni satisfait ni Insatisfait	3,994	1,050	1,662	-0,705	0,408	0,890
Satisfaction_mobil_empl-Plutôt satisfait	0,064	0,031	-0,489	-0,337	0,361	-0,010
Satisfaction_mobil_empl-Très satisfait	-0,359	-0,113	0,526	0,490	-0,502	-0,048
Climat_commune-Assez bon	0,804	1,727	-3,027	-0,490	-1,595	-0,596
Climat_commune-Extrêmement bon	0,438	-0,031	0,195	-0,114	-0,435	-0,796
Climat_commune-Très bon	-0,285	-0,049	0,006	0,085	0,314	0,483
Atteintes_objectifs-Parfois	-1,269	3,251	0,686	-0,074	-0,968	-0,761
Atteintes_objectifs-Souvent	0,163	-0,099	-0,063	0,328	0,366	-0,020
Atteintes_objectifs-Très souvent	-0,150	-0,309	0,027	-0,703	-0,641	0,167
Taux_exécution-Assez bon	-2,674	6,269	1,721	-0,421	0,808	0,218
Taux_exécution-Extrêmement bon	-0,312	-0,477	0,535	-0,303	0,211	-0,312
Taux_exécution-Pas du tout bon	8,684	2,349	5,739	0,534	1,620	0,725
Taux_exécution-Pas très bon	-0,365	-0,376	-0,933	0,568	6,139	-1,442
Taux_exécution-Très bon	0,211	0,152	-0,437	0,201	-0,279	0,223
Respect_structure-Parfois	0,458	0,908	-1,537	0,064	0,065	0,030
Respect_structure-Rarement	-2,214	3,510	2,175	-1,807	1,919	1,871

Respect_structure-Souvent	-0,006	-0,175	0,229	0,581	-0,157	0,257
Respect_structure-Très souvent	-0,084	-0,244	0,137	-1,072	0,181	-0,608

Valeurs tests des variables

	F1	F2	F3	F4	F5	F6
Existence_organigram-Oui						
Utilité_organ-Assez utile	10,295	3,044	1,714	0,168	0,399	-0,822
Utilité_organ-Extrêmement utile	-4,590	0,943	-1,108	6,413	2,520	-7,946
Utilité_organ-Très utile	0,173	-2,333	0,385	-6,722	-2,789	8,602
Satisfaction_mobil_empl-Ni satisfait ni Insatisfait	9,905	2,605	4,122	-1,748	1,011	2,207
Satisfaction_mobil_empl-Plutôt satisfait	1,017	0,493	-7,774	-5,351	5,744	-0,161
Satisfaction_mobil_empl-Très satisfait	-4,391	-1,383	6,433	5,987	-6,132	-0,588
Climat_commune-Assez bon	1,816	3,900	-6,836	-1,107	-3,603	-1,345
Climat_commune-Extrêmement bon	4,691	-0,335	2,084	-1,224	-4,662	-8,519
Climat_commune-Très bon	-5,202	-0,902	0,104	1,557	5,738	8,830
Atteintes_objectifs-Parfois	-4,103	10,513	2,219	-0,239	-3,131	-2,461
Atteintes_objectifs-Souvent	3,198	-1,942	-1,244	6,452	7,193	-0,403
Atteintes_objectifs-Très souvent	-1,404	-2,902	0,255	-6,597	-6,013	1,571
Taux_exécution-Assez bon	-4,654	10,912	2,995	-0,732	1,406	0,380
Taux_exécution-Extrêmement bon	-3,585	-5,495	6,161	-3,489	2,430	-3,587
Taux_exécution-Pas du tout bon	8,684	2,349	5,739	0,534	1,620	0,725
Taux_exécution-Pas très bon	-0,517	-0,533	-1,322	0,805	8,703	-2,044
Taux_exécution-Très bon	3,554	2,567	-7,361	3,393	-4,695	3,757
Respect_structure-Parfois	2,547	5,046	-8,545	0,354	0,360	0,169
Respect_structure-Rarement	-3,853	6,109	3,785	-3,145	3,340	3,256
Respect_structure-Souvent	-0,100	-2,856	3,744	9,513	-2,571	4,203
Respect_structure-Très souvent	-0,766	-2,234	1,254	-9,829	1,662	-5,575

Notes : Les valeurs affichées en gras sont significatives au seuil alpha=5%

