

Impact des facteurs de contingence structurels et environnementaux sur la qualité d'audit externe dans les établissements de soins de santé en République Démocratique du Congo

Impact of structural and environmental contingency factors on the quality of external audit in healthcare facilities in the Democratic Republic of the Congo

Jackson TUNAMUNGU MATEGEKO

Assistant à l'Institut Supérieur de Commerce de Goma (ISC-GOMA)
Laboratoire de Recherche Expert Manager ISC-GOMA
République Démocratique du Congo (RDC)

Date de soumission : 05/01/2026

Date d'acceptation : 07/02/2026

Pour citer cet article :

TUNAMUNGU MATEGEKO. J. (2026) « Impact des facteurs de contingence structurels et environnementaux sur la qualité d'audit externe dans les établissements de soins de santé en RD Congo », Revue Française d'Économie et de Gestion « volume 7 : numéro 2 » pp : 467- 485.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

L'influence des variables de contingence structurelles et environnementales sur la qualité de l'audit externe a été examinée par régression linéaire multiple mise en œuvre à l'aide de SPSS avec ANOVA. Les résultats montrent que le modèle dans son ensemble est significatif ($F = 103,235$; $p < 0,001$), ce qui signifie que toutes les variables explicatives considérées contribuent de manière fiable à l'explication de la qualité de l'audit. La taille de l'institution (budget annuel) et l'activité du comité d'audit interne ont un effet positif mais non significatif, le suivi des recommandations, le contrôle de l'autorité de tutelle et l'existence de donateurs améliorent significativement la qualité de l'audit. Le cadre réglementaire n'est pas un facteur discriminant. Ces résultats soulignent la nécessité de mécanismes de suivi et de supervision externe pour aider à la performance de l'efficacité des audits externes dans les établissements de santé.

Mots clés : Audit externe ; financement ; ESS ; Gouvernance ; Redevabilité

Abstract

The impact of structural and environmental contingency factors on the quality of the external audit was analyzed using a multiple linear regression performed with SPSS and completed by an ANOVA. The results show that the overall model is significant ($F = 103.235$; $p < 0.001$), indicating that all of the explanatory variables selected contribute reliably to explaining audit quality. The size of the institution, represented by the annual budget, and the activity of the internal audit committee have a positive but not significant effect, while the follow-up of recommendations, the control exercised by the supervisory authority and the existence of donors significantly improve the quality of the audit. The regulatory framework is not a discriminatory factor. These results highlight the importance of monitoring and external oversight mechanisms to enhance the effectiveness of external auditing in healthcare settings.

Keywords: External audit; financing; SSE; Governance; Accountability

Introduction

La gouvernance économique et la gestion des ressources deviennent stratégiquement vitales dans un état de transformation rapide et plus complexe de la prestation de soins de santé en République Démocratique du Congo (RDC) (Muhongya & Dunia, 2025). Le secteur de la santé congolais, longtemps confronté à des défis structurels profonds tels que l'insuffisance des infrastructures, la pénurie de personnel qualifié, la faiblesse des systèmes d'information et la dispersion des financements se trouve aujourd'hui à la croisée des chemins (Mayaka M., 2015). En raison de la pression croissante exercée par les bailleurs de fonds internationaux (Verheijen et Marcou, 2002), les agences nationales et les citoyens eux-mêmes, les établissements de soins, qu'ils soient publics, privés ou confessionnels, sont de plus en plus appelés à rendre des comptes quant à l'utilisation des ressources qui leur sont allouées (Mellouki et al., 2025).

Une telle obligation de rendre compte est pertinente dans le cadre d'un mouvement plus large vers la transparence dans la gestion publique, notamment dans des secteurs sensibles comme la santé, où les enjeux humains et sociaux sont importants (Marty & Voisin, 2016). En RDC, ce phénomène est encore amplifié car le secteur de la santé dépend de financements extérieurs et d'une forte dépendance envers des partenaires techniques et financiers tels que l'OMS, la Banque mondiale, le Fonds mondial et les ONG internationales (Koyamondja et al., 2023). Ces acteurs ont amélioré l'accès aux soins mais ont également exigé que les soins soient gérés, contrôlés et évalués de manière rigoureuse. Ici, une forme de contrôle, d'objectivation et de crédibilité est impliquée dans l'audit externe en ce qui concerne les informations financières et opérationnelles (Aouina, 2019).

L'audit externe, défini comme un examen indépendant et professionnel des états financiers et des méthodes de gestion d'une organisation, garantit le respect des normes comptables et réglementaires ainsi que l'identification des anomalies ou irrégularités potentielles, tout en donnant des recommandations pour l'amélioration de la performance et de la transparence (Diallo et Diop, 2020). Dans les établissements de santé, il devient un levier technique et stratégique ; technique, car il repose sur une méthodologie rigoureuse et des normes professionnelles ; stratégique, il aide à rassurer les partenaires, à légitimer les actions entreprises, et même dans certains cas, à attirer ou sécuriser des fonds des financements supplémentaires (Benlakouiri, 2018).

Malgré leur importance théorique et leur acceptation institutionnelle, la qualité des audits externes réalisés sur les établissements de santé en RDC reste très inégale. Certains audits impliquent des procédures professionnelles, avec des rapports détaillés, des conclusions

pertinentes et des recommandations efficaces qui entraînent des effets. D'autres, cependant, se limitent à des opérations superficielles, comme dans le cas de certains contrats accordés pour remplir une obligation sans motivation tangible pour instituer un changement et sans influence résultante sur la gestion. Dans cette perspective, la présente recherche s'articule autour de la question suivante :

Dans quelle mesure les facteurs de contingence structurels et environnementaux influencent-ils la qualité des audits externes dans les établissements de santé en RDC ?

Comme les audits sont souvent mandatés par des partenaires externes, ce défi est particulièrement significatif lorsqu'il est appliqué sur le terrain ; leur mise en œuvre ne garantit pas toujours une réelle contribution en termes de gestion ou de responsabilité. Avoir une appréciation de ces mécanismes facilite le ciblage des leviers d'amélioration (Manita, 2008), et l'audit peut ne pas seulement servir de formalité bureaucratique (Citron et Taffler, 1992), (AMIRI et al., 2021). L'objectif de cet article est donc d'examiner l'influence des facteurs de contingence structurels et environnementaux sur la qualité des audits externes réalisés dans les établissements de santé en RDC.

Il s'agit de déterminer les facteurs les plus critiques ou ceux qui ont un impact sur l'interaction entre les aspects internes et externes. De cette manière, il s'inscrit dans une approche théorique, mobilisant les cadres analytiques pertinents et une approche pratique, répondant aux besoins spécifiques des gestionnaires, des décideurs publics et des donateurs. Ainsi, l'audit externe doit être efficace et de qualité car le savoir-faire technique de l'auditeur n'est pas la seule considération mais aussi l'ensemble de l'environnement dans lequel il travaille (Moussamir et Aouina, 2020). Ce contexte, qui se compose de contraintes, de ressources, d'enjeux politiques et de relations de pouvoir, affecte directement la portée et l'utilité du processus d'audit.

C'est pourquoi, dans une perspective de gouvernance responsable, il est nécessaire d'acquérir une meilleure compréhension des facteurs de contingence qui influencent les pratiques d'audit dans les établissements de santé en RDC. Cela permettrait non seulement des interventions spécifiques pour améliorer la qualité des audits eux-mêmes, mais aussi d'adapter les mécanismes de contrôle aux réalités du terrain.

Cet article ; outre que l'introduction et la conclusion est réparti en trois points importants dont la revue de la littérature, la méthodologie de recherche, les résultats obtenus et leurs discussions.

1. Revue de la littérature

1.1. Littérature théorique

1.1.1. Théorie de la contingence

La théorie de la contingence soutient qu'il n'existe pas une seule approche de gestion réussie (Wamba et al., 2020). Les mesures d'organisation et de contrôle doivent être flexibles par rapport aux caractéristiques internes (structurelles) et externes (environnementales) de chaque organisation (Ismail et al., 2024). Cette perspective est essentielle pour examiner la qualité des audits externes dans les environnements de santé en RDC, qui diffèrent considérablement les uns des autres. Les structures des institutions de santé diffèrent en termes de taille, de complexité organisationnelle et de systèmes d'information (Pesqueux, 2020).

Un établissement avec des systèmes informatiques bien développés et une administration structurée prépare le terrain pour un bon audit externe (El Bakkouchi et El Bakkouchi, 2023). En revanche, l'audit est plus compliqué et peu fiable dans des établissements où il y a peu de personnel qualifié et une documentation insuffisante (Hammouch et al., 2022). D'un point de vue environnemental, le système de santé congolais se caractérise par une instabilité réglementaire (Sita, 2021) ainsi qu'une faiblesse institutionnelle et une forte dépendance aux donateurs (Ratsiambakaina et Rakotomalala, 2025).

De plus, ces donateurs exigent des audits externes et d'autres les considèrent comme des obligations formelles, pas nécessairement pour la gouvernance (Verheijen & Marcou, 2002). Cela nuit à l'évaluation de leur utilité et de leur efficacité réelle. Par conséquent, la qualité de l'audit externe dépend de facteurs de contingence spécifiques applicables à chaque institution (Hamadou, 2025) et (Hiddioui et Malainine, 2024). Adapter les pratiques d'audit à ces réalités locales est essentiel pour conserver la pertinence, atteindre l'efficacité et avoir un impact sur la gouvernance et la performance des institutions de santé.

1.1.2. Théorie de l'agence

La théorie de l'agence se concentre sur la relation entre un principal (État, donateurs, patients) et un agent (gestion ou gestionnaires d'un établissement de santé) dans laquelle l'un confie la gestion des ressources ou la prestation de services à l'autre (Mellouki et al., 2025). Cette asymétrie d'information dans une relation peut entraîner un comportement opportuniste et des pratiques telles que le détournement de fonds, la dissimulation d'informations ou le non-respect des obligations contractuelles (Haidara, 2023) parce que l'agent dispose de plus d'informations que le principal.

Une telle asymétrie d'information se manifeste particulièrement dans le contexte des établissements de santé en RDC, en raison de systèmes d'information inadéquats, de la qualité des données (Erick, 2015), de mécanismes de financement inapplicables aux réalités, besoins ou contraintes de ce secteur et parfois exacerbés par une mauvaise culture de la responsabilité. Compte tenu de ces risques, un audit externe apparaît comme un mécanisme de surveillance important.

1.1.3. Théorie institutionnelle

La théorie institutionnelle étudie comment les organisations adoptent des pratiques en plus de poursuivre les aspects pratiques nécessaires à l'efficacité technique et économique ; elle cherche également à aligner les pratiques avec les pressions institutionnelles (Fofana, 2024). Ces pressions peuvent être réglementaires (lois, obligations légales), normatives (attentes professionnelles, normes éthiques) ou mimétiques (réplication de pratiques que d'autres entreprises considèrent comme légitimes ou réussies) (Boussoura, 2012).

Les entreprises peuvent adopter des audits externes pour obtenir la légitimité des parties prenantes ; pas pour améliorer la performance. La conformité est valorisée, pas l'efficacité. Surtout dans les cultures à faibles ressources ou à faible gouvernance où l'audit est perçu comme une formalité administrative (Buisson, 2005). En conséquence, la théorie institutionnelle suggère que l'introduction d'audits externes n'est pas un avantage en termes de qualité. De plus, cette adoption vise davantage à rechercher la légitimité institutionnelle qu'à améliorer la performance ou la transparence (Boitier & Riviere, 2008).

1.1.4. Théorie du contrôle organisationnel

La théorie du contrôle organisationnel cherche à étudier les méthodes adoptées par l'organisation pour façonner, guider et surveiller les actions et comportements internes vers leurs objectifs (Akdin et Hafida, 2025). L'audit externe est l'un des instruments inclus en tant qu'outil formel de contrôle conçu pour garantir la conformité, la transparence et la performance des activités internes (Lalmi, 2015).

Au sein des établissements de santé en RDC, l'utilité de ce contrôle est grandement influencée par des facteurs structurels (taille, complexité, système d'information) et environnementaux (instabilité, pressions institutionnelles) (Mayaka Manitu, 2015). Si l'environnement manque de stabilité ou si les structures sont faibles, alors l'audit perd sa fonction de pilotage et devient juste une formalité. En conséquence, cette théorie aide à évaluer si l'audit externe fonctionne comme un véritable mécanisme de contrôle ou reste symbolique.

1.1.5. Théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes soutient que les organisations devraient prendre en compte toutes les parties qui ont un intérêt dans les affaires de cette organisation (c'est-à-dire l'État, les bailleurs de fonds, les patients, le personnel médical, les communautés locales, etc.) (Mbouna, 2010). Dans le contexte des soins de santé en RDC, cela permet à l'organisation d'élargir sa couverture d'audit externe au-delà de la simple conformité aux normes légales ou aux objectifs internes.

L'audit devient ainsi à la fois un outil de dialogue avec ces diverses parties prenantes et de légitimation vis-à-vis d'elles, qui attendent, entre autres, de la transparence dans la gestion des ressources, de la rigueur dans la gestion de la situation et un effort continu pour aider à améliorer les services également (Bouazoune, 2023). En répondant à ces nombreuses attentes, l'audit externe renforce la confiance et la responsabilité, une condition nécessaire dans un contexte souvent caractérisé par une mauvaise gouvernance.

1.2. Littérature empirique

Simunic (1980) a trouvé des preuves empiriques qui suggèrent l'effet de la taille d'une entité auditée sur l'effort d'audit et les honoraires, avec une demande croissante de qualité d'audit dans les grandes organisations. Hay et al. (2006) confirment ces résultats, ajoutant que la complexité dans les grandes entreprises nécessite des procédures d'audit externe plus nombreuses et plus solides. Francis et Yu (2009) constatent également que les grandes entreprises ont tendance à bénéficier davantage d'une meilleure qualité d'audit, mesurée par une réduction significative des pratiques de gestion des résultats. Comme l'explique Klein (2002) à propos de l'influence de l'activité du comité d'audit, cela a un impact négatif sur la gestion des résultats mais suggère que la qualité de l'audit externe s'améliore lorsque le comité d'audit joue un rôle actif. Abbott et al. (2004) prouvent empiriquement qu'une fréquence élevée de réunions du comité d'audit et la présence de membres financièrement compétents dans le comité d'audit sont corrélées à une diminution de l'incidence de la fraude financière et à une amélioration de la qualité de l'audit externe.

Selon Carcello et Neal (2000), les entreprises qui disposent de comités d'audit solides bénéficient d'un niveau d'indépendance plus élevé de l'auditeur externe, ce qui conduit à une augmentation de la qualité globale de l'audit. De plus, de nombreux rapports empiriques ont exploré le suivi des recommandations issues des missions d'audit. Arena et Azzone (2009) démontrent que ceux qui mettent en œuvre avec succès les recommandations faites par leurs auditeurs internes et externes réalisent des améliorations significatives dans la qualité des

contrôles et la fiabilité de l'information financière. Alzeban et Gwilliam (2014) confirment que le degré de suivi des recommandations d'audit est positivement lié à l'efficacité de l'audit et à la qualité de l'audit externe. En ce qui concerne les facteurs environnementaux, La Porta et al. (1998, 2006) démontrent que, dans les pays où les environnements réglementaires sont relativement plus stricts et où la protection juridique est plus forte, la qualité de l'information financière et de l'audit est supérieure.

Les recherches de Francis et Wang (2008) démontrent que dans des environnements réglementaires stricts, la qualité de l'audit externe (comme le montrent les réductions des accruals discrétionnaires) est significativement plus élevée. De plus, DeFond et Lennox (2011) montrent que les inspections effectuées par les autorités réglementaires augmentent la qualité de l'audit externe, notamment en réduisant les échecs professionnels des auditeurs. Carson et al. (2013) confirment que la supervision par les autorités de surveillance est positivement liée au comportement des auditeurs et favorise leur conformité aux normes professionnelles. Enfin, plusieurs études ont montré l'effet de la présence de bailleurs de fonds sur la qualité de l'audit externe. Jensen et Meckling (2019), en particulier, montrent que l'augmentation des exigences des créanciers favorise des mécanismes de contrôle plus forts, tandis que Francis et al. (2005) constatent que les entreprises fortement dépendantes des bailleurs de fonds ont recours à des audits de meilleure qualité pour réduire le risque perçu par les investisseurs et les créanciers.

2. Méthodologie d'investigation

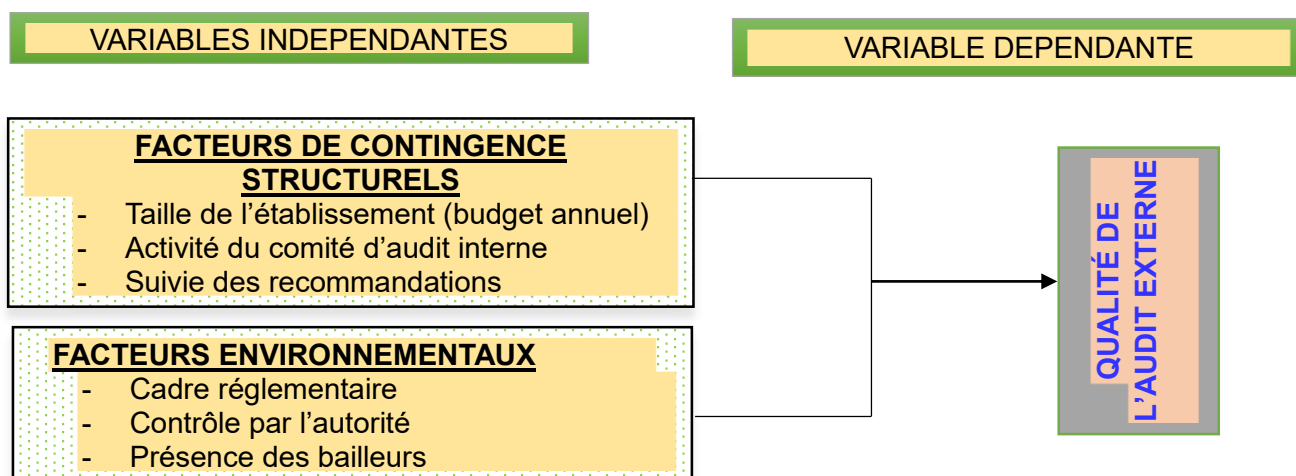
En utilisant une perspective hypothético-déductive quantitative, la présente recherche vise à identifier les facteurs affectant la qualité des audits externes. Les données ont été collectées via un questionnaire en ligne avec des questions fermées, développé dans KoboToolbox, et utilisé via l'application KoboCollect, qui permet aux individus de saisir directement leurs réponses au questionnaire, réduisant ainsi le risque d'erreurs introduites par le traitement manuel. Les questions étaient conçues pour être transparentes et répétables, et l'instrument a été évalué pour la qualité et la fiabilité des données recueillies.

La population cible est constituée des participants qui effectuent des activités d'audit et de contrôle dans les institutions de santé (IS) de la province du Nord-Kivu. Un échantillonnage raisonné a été suivi pour sélectionner des répondants ayant suffisamment de connaissances existantes sur les pratiques d'audit afin de recevoir des informations pertinentes des répondants. Compte tenu du temps limité et du coût de réalisation de l'étude, une taille d'échantillon a été calculée par l'équation statistique suivante :

$$n \geq \frac{N * Z_{\alpha}^2 * p * q}{N * e^2 + Z_{\alpha}^2 * p * q}$$

Où N : taille de l'échantillon ; Z_{α} : paramètre lié au risque d'erreur qui sera de 5 % ou 1,96 ; p : proportion estimée d'un phénomène ayant la caractéristique étudiée, qui est de 0,5 ; q = 1-p, donc 0,5 qui est la proportion de cas ne présentant pas ce phénomène ; e : marge d'erreur qui sera de 5 % ou 0,05. Les données ont été analysées avec le logiciel SPSS. L'analyse des relations entre les variables explicatives a été effectuée avec une régression linéaire multiple pour examiner l'effet conjoint des variables explicatives sur la qualité de l'audit externe et l'ANOVA (analyse de la variance) pour évaluer la signification globale du modèle. Ces deux méthodes ont permis une bonne fiabilité des résultats de l'étude.

Figure 1 : Modèle de recherche



Source : Par auteur

3. Présentation et discussion des résultats

3.1. Résultats de recherche

Tableau 1 : Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,926	,941	7

Source : Par auteur à partir de SPSS

Le résultat du test de fiabilité montre un alpha de Cronbach de 0,926 et un alpha basé sur des items standardisés de 0,941 pour une échelle comprenant sept items ; il s'agit d'un très haut degré de cohérence interne. Ces chiffres dépassent largement la valeur seuil acceptée de 0,70, confirmant que les items évaluent de manière cohérente le même construit latent. Le faible écart entre l'alpha classique et l'alpha calculé à l'aide des items standardisés confirme la bonne cohérence globale en termes de variance entre les items. Alors, la fiabilité de l'échelle est

excellente, de sorte que les scores obtenus sont suffisamment bons pour être utilisés dans des analyses statistiques ultérieures.

Tableau 2 : Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,932 ^a	,869	,861	,406

a. Valeurs prédites : (constantes), taille de l'établissement, activité du comité d'audit interne, Suivi des recommandations, Contrôle par autorité, Cadre réglementaire, Existence des bailleurs.

Source : Par auteur à partir de SPSS

Les résultats du modèle de régression indiquent une forte qualité d'ajustement. Le coefficient de corrélation multiple $R = 0,932$ traduit une relation très élevée entre la qualité de l'audit externe et les variables explicatives retenues, à savoir la taille de l'établissement, l'activité du comité d'audit interne, le suivi des recommandations, le contrôle par l'autorité, le cadre réglementaire et l'existence des bailleurs. Le R-deux de 0,869 montre que 86,9 % de la variance de la qualité de l'audit externe est expliquée par ces facteurs. Le R-deux ajusté (0,861) confirme la robustesse du modèle. Enfin, l'erreur standard relativement faible (0,406) indique une bonne précision des estimations.

Tableau 3 : Analyse de la variance

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	102,344	6	17,057	103,235	,000 ^b
	Résidu	15,366	93	,165		
	Total	117,710	99			

a. Variable dépendante : Qualité d'audit

b. Valeurs prédites : (constantes), taille de l'établissement, activité du comité d'audit interne, Suivi des recommandations, Contrôle par autorité, Cadre réglementaire, Existence des bailleurs.

Source : Par auteur à partir de SPSS

Les résultats de l'analyse de la variance (ANOVA) du modèle de régression montrent que le modèle est globalement significatif. La somme des carrés expliquée par la régression est de 102,344, largement supérieure à la somme des carrés des résidus (15,366), ce qui indique une forte capacité explicative des variables indépendantes retenues sur la qualité de l'audit. Le test de Fisher affiche une valeur $F = 103,235$ avec un degré de liberté de 6 pour la régression et de 93 pour les résidus, associée à une probabilité significative (Sig. = 0,000), inférieure au seuil de 5 %. Ce résultat confirme que l'ensemble des variables explicatives taille de l'établissement, activité du comité d'audit interne, suivi des recommandations, contrôle par l'autorité, cadre réglementaire et existence des bailleurs contribue de manière significative à l'explication de la

qualité de l'audit. Par ailleurs, la faible moyenne des carrés résiduels (0,165) indique une dispersion limitée des erreurs autour de la droite de régression, renforçant ainsi la pertinence et la robustesse globale du modèle estimé.

Tableau 4 : Coefficient du modèle

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,993	0,206		4,828	0
Taille de l'établissement	0,05	0,08	0,035	0,625	0,533
Activité du comité d'audit interne	0,119	0,075	0,199	1,584	0,116
Suivi des recommandations	0,224	0,066	0,384	3,402	0,001
Contrôle par autorité	0,158	0,071	0,173	2,23	0,028
Cadre réglementaire	0,114	0,071	0,091	1,61	0,111
Existence des bailleurs	0,19	0,072	0,174	2,633	0,01

a. Variable dépendante : Qualité d'audit

Source : Par auteur à partir de SPSS

Les résultats de la régression multiple permettent d'examiner l'impact individuel de chaque variable explicative sur la qualité de l'audit externe. La constante du modèle est positive et significative ($A = 0,993$; $t = 4,828$; $p < 0,001$), ce qui signifie qu'en l'absence des variables explicatives, le niveau de départ de la qualité de l'audit est assez élevé. Ce résultat indique qu'il y a d'autres variables non prises en compte dans le modèle qui expliquent la qualité de l'audit. Pour la taille de l'entreprise, le coefficient non standardisé est positif ($A = 0,05$), ce qui montre une relation positive entre la taille et la qualité de l'audit.

Cependant, cette relation n'est pas significative ($t = 0,625$; $p = 0,533$). Le coefficient standardisé très faible ($\beta = 0,035$) confirme que la taille de l'établissement a peu d'impact sur la qualité de l'audit dans le contexte de l'étude. Ce résultat indique que la taille de l'entité n'est pas un facteur déterminant de la qualité de l'audit externe, contrairement à certaines études antérieures, peut-être en raison d'une uniformité des pratiques d'audit entre les entités de différentes tailles.

Pour l'activité du comité d'audit interne, le coefficient estimé est aussi positif ($A = 0,119$), ce qui traduit une relation positive avec la qualité de l'audit. Cependant, cette variable n'est pas statistiquement significative ($t = 1,584$; $p = 0,116$), mais le coefficient standardisé ($\beta = 0,199$) suggère un effet modéré, ce qui implique que l'activité du comité d'audit affecte la qualité de l'audit indirectement ou conditionnellement, par exemple via la compétence des membres ou la qualité des interactions avec les auditeurs externes.

Par contre, l'adhérence aux recommandations est le plus important déterminant du modèle. Son coefficient non standardisé est fort et positif ($A = 0,224$) et il est significatif au seuil de 1 % ($t = 3,402$; $p = 0,001$). Le coefficient standardisé le plus élevé ($\beta = 0,384$) montre que le respect

des recommandations a l'influence relative la plus forte sur la qualité de l'audit. Ce résultat met en évidence l'importance de l'application effective des recommandations des auditeurs, qui permet de diminuer les risques résiduels, d'améliorer les contrôles internes et d'accroître la crédibilité de l'audit externe.

Le contrôle de l'autorité de tutelle a aussi un impact positif et significatif sur la qualité de l'audit ($A = 0,158$; $t = 2,23$; $p = 0,028$). Le coefficient standardisé ($\beta = 0,173$) montre un effet significatif mais faible, suggérant que le contrôle réglementaire encourage les entités et les auditeurs à mieux adhérer aux normes professionnelles et à améliorer la qualité des travaux d'audit. De même, la présence des bailleurs de fonds influence positivement et significativement la qualité de l'audit ($A = 0,19$; $t = 2,633$; $p = 0,01$). Le coefficient standardisé ($\beta = 0,174$) indique que la présence de créanciers ou d'investisseurs renforce les exigences de transparence et de fiabilité de l'information financière, ce qui améliore la qualité de l'audit externe. Enfin, le cadre réglementaire a un coefficient positif ($A = 0,114$) mais n'est pas significatif ($t = 1,61$; $p = 0,111$). Le coefficient standardisé faible ($\beta = 0,091$) suggère que le cadre réglementaire n'est pas un déterminant majeur de la qualité de l'audit dans le contexte étudié, peut-être en raison d'une application uniforme des règles ou d'un niveau de réglementation déjà élevé pour toutes les entités.

3.2. Discussion des résultats

Les résultats de cette étude apportent des éclairages intéressants sur les déterminants de la qualité de l'audit externe. La taille de l'établissement, bien que positivement corrélée à la qualité de l'audit, n'est pas statistiquement significative dans notre modèle. Ce résultat contraste avec les travaux classiques de Simunic (1980), Hay et al., (2006) et Francis et Yu (2009), qui soulignent que les grandes entreprises bénéficient d'audits de meilleure qualité en raison de la complexité accrue et de la demande d'un effort d'audit plus important. Cette différence pourrait s'expliquer par l'homogénéité des pratiques d'audit dans le contexte étudié, où la taille de l'entité ne crée pas de variabilité notable dans la qualité d'audit.

L'activité du comité d'audit interne, bien que positive, n'a pas non plus atteint la significativité statistique. Toutefois, le coefficient standardisé modéré ($\beta = 0,199$) suggère un impact indirect ou conditionnel, corroborant partiellement les observations de Klein (2002), Abbott et al., (2004) et Carcello et Neal (2000). Ces auteurs ont démontré que des comités d'audit actifs et composés de membres compétents améliorent la surveillance et l'indépendance de l'auditeur, contribuant ainsi à réduire la gestion opportuniste des résultats et à améliorer la qualité de

l'audit. Dans notre étude, il est probable que l'effet du comité soit modulé par d'autres facteurs de gouvernance ou par le degré de mise en œuvre des recommandations.

Le suivi des recommandations s'affirme comme le facteur le plus influent et statistiquement significatif ($\beta = 0,384$). Ce résultat rejoint les études de Arena et Azzone (2009) et Alzeban et Gwilliam (2014), qui montrent que la mise en œuvre effective des recommandations des auditeurs internes et externes améliore les contrôles internes et la fiabilité de l'information financière. Il apparaît ainsi que la qualité de l'audit dépend moins des structures formelles que de l'action concrète de suivi et de correction des anomalies détectées par l'audit.

Le contrôle exercé par l'autorité de régulation et la présence des bailleurs de fonds ont également un effet positif et significatif, avec des coefficients standardisés modérés ($\beta = 0,173$ et $\beta = 0,174$ respectivement). Ces résultats confirment les conclusions de DeFond et Lennox (2011), Carson et al. (2013) et de Jensen et Meckling (2019), qui soulignent l'importance de la supervision externe et des exigences des créanciers pour renforcer la qualité des audits. La pression des bailleurs de fonds et la régulation stricte incitent les auditeurs à se conformer aux normes professionnelles et à améliorer la fiabilité de l'information financière, conformément aux observations de Francis et al. (2005) et Francis et Wang (2008).

En ce qui concerne le cadre réglementaire, bien que positif, n'est pas significatif dans notre modèle. Ceci peut s'expliquer par un niveau de réglementation homogène dans le contexte étudié, limitant la variabilité dans son impact. Cependant, ces résultats sont cohérents avec les recherches de La Porta et al. (1998, 2006), qui montrent que la rigueur réglementaire améliore la qualité de l'information financière et de l'audit dans les environnements où la réglementation est appliquée de manière effective.

Conclusion

La présente étude a permis d'examiner les facteurs qui influencent la qualité de l'audit externe au sein des Établissements de Soins de Santé (ESS) dans la province du Nord-Kivu. L'étude révèle que la qualité des audits ne se limite pas à l'exécution des missions d'audit, mais dépend de la façon dont les établissements mettent en œuvre les recommandations et des mécanismes de contrôle et de suivi mis en place. Autrement dit, la capacité des entités à convertir les constats de l'audit en actions concrètes est un facteur clé de l'amélioration de la qualité de l'audit externe. L'étude met aussi en évidence l'importance des organes de contrôle et de surveillance externe. La présence et l'intervention des autorités de tutelle renforcent la rigueur des audits, en établissant des normes de pratique et en promouvant le respect des procédures. Cette dimension

institutionnelle se présente comme un levier pour assurer la crédibilité et la fiabilité des audits effectués, en établissant un cadre de responsabilisation pour les établissements audités.

De plus, certains éléments organisationnels (taille de l'établissement, environnement réglementaire) ont un impact moins direct sur la qualité de l'audit. Leur fonction est plutôt d'être complémentaire et indirecte, en offrant un cadre structurel où les pratiques de contrôle et de suivi peuvent se déployer. Cela souligne l'importance de la gouvernance interne et de la culture d'entreprise dans le renforcement des pratiques d'audit

En somme, cette étude aboutit à la conclusion que l'amélioration de la qualité de l'audit externe est une question d'actions organisationnelles et institutionnelles. Les institutions doivent non seulement établir des mécanismes de suivi solides, mais aussi veiller à ce que les recommandations de l'audit soient mises en œuvre. De même, le soutien et le contrôle des autorités compétentes sont essentiels pour assurer la crédibilité et la pertinence des audits. Ces résultats ont des implications pratiques pour les décideurs et les gestionnaires d'établissements de santé, notamment en termes d'amélioration de la transparence et d'allocation efficace des ressources. À cet égard, il est nécessaire pour les décideurs publics de renforcer la stabilité et la clarté du cadre réglementaire afin de réduire l'incertitude qui nuit à la qualité des audits. Et quant aux bailleurs de fonds, ils sont appelés à soutenir le renforcement des capacités locales en matière d'audit et de contrôle, ainsi d'encourager les audits orientés vers la création de valeur, la transparence et l'amélioration de la performance des établissements de santé.

Malgré la contribution de cette recherche, elle a des limites. La collecte des données s'est limitée aux Établissements de Soins de Santé uniquement dans la Province du Nord-Kivu, ce qui peut restreindre la généralisation des résultats à d'autres contextes géographiques ou institutionnels. Par ailleurs, l'échantillonnage raisonné et la taille de l'échantillon, limitée par le temps et les ressources, peuvent limiter la représentativité de certaines catégories de répondants. Ces limites suggèrent que des recherches futures pourraient étendre l'étude à d'autres régions et combiner différentes sources de données pour renforcer la robustesse et la portée des conclusions.

Références bibliographiques

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A journal of practice & theory*, 23(1), 69-87.
- AKDIM, M., & Hafida, N. (2025). L'apport du pilotage de la performance et du contrôle de gestion à la performance organisationnelle au sein du secteur public à la lumière des nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines. *International Journal of Accounting Finance Auditing Management and Economics*, 6(9), 200-219.
- 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(2), 74-86.
- AMIRI, I., SEKAKI, Y., HAINOUS, M., & ZAAM, H. (2021). Déterminants de la qualité de l'audit interne: que dit la littérature académique et professionnelle? *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 2(6).
- Aouina, M. (2019). Le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. Une revue de littérature. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(1).
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- BENLAKOUIRI, A., (2018). Le rôle du contrôle externe dans l'orientation des pratiques de contrôle de gestion pour l'amélioration de la performance des hôpitaux publics marocains. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 2(4).
- Boitier, M., & Riviere, A. (2008). Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle: quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle? LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE,
- Bouazoune, K. (2023). *Contribution de l'audit interne à la performance financière de l'entreprise Cas SONELGAZ Boumerdes* Université Moulud Mammeri].
- Boussoura, E. (2012). *Dimension institutionnelle et finalités de la performance sociétale de l'entreprise en Tunisie* Université de Bourgogne].
- Buisson, M.-L. (2005). La gestion de la légitimité organisationnelle: un outil pour faire face à la complexification de l'environnement? *Management & Avenir*, 6(4), 147-164.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The accounting review*, 75(4), 453-467.

- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 353-384.
- Citron, D. B., & Taffler, R. J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. *Accounting and business research*, 22(88), 337-345.
- DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40.
- DIALLO, K., & DIOP, C. M. (2020). Les facteurs explicatifs de l'indépendance de l'auditeur externe. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(4).
- EL BAKKOUCHI, Y., & EL BAKKOUCHI, M. (2023). L'effet du facteur stratégie sur la performance organisationnelle des établissements universitaires marocains: selon la théorie de contingence. *International Journal of Accounting Finance Auditing Management and Economics*, 4(3-2), 104-120.
- Erick, T. M. (2015). Analyse de la qualité des données du Système d'Information Sanitaire de routine: Défis et Perspectives pour un Système performant dans la Province du Maniema en République Démocratique du CONGO.
- Fofana, M. F. (2024). *Influence des institutions formelles et informelles sur la qualité de la gouvernance publique en République de Guinée: analyse empirique basée sur la théorie des choix publics et les théories institutionnelles* [École nationale d'administration publique (ENAP)].
- Francis, J. R., & Wang, D. (2008). The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary accounting research*, 25(1), 157-191.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The accounting review*, 84(5), 1521-1552.
- Francis, J. R., Khurana, I. K., & Pereira, R. (2005). Disclosure incentives and effects on cost of capital around the world. *The accounting review*, 80(4), 1125-1162.
- Haidara, A. (2023). Les mécanismes de réduction des asymétries d'information sur le marché de crédit: Revue de littérature. *International Journal of Accounting Finance Auditing Management and Economics*, 4(1-1), 22-41.
- HAMADOU, B. (2025). Les pratiques de contrôle de gestion dans les sociétés à capital public au Cameroun: Etat des lieux et perspectives d'amélioration. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 8(3).

HAMMOUCH, N., NOURI, M., & MARGHICH, A. (2022). L'audit interne au service de l'audit externe: vers une symbiose pour une démarche de qualité d'audit. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5(3).

Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary accounting research*, 23(1), 141-191.

HIDDIOUI, N., & MALAININE, C. (2024). Adoption du Balanced Scorecard par les administrations publiques: Revue de Littérature. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 5(11).

HILMI, Y., & FATINE, F. E. (2022). The Contribution of internal audit to the corporate performance: a proposal of measurement indicators. *International Journal of Performance and Organizations*, 1(1), 45-50.

HILMI, y., & NAJI, F. (2016). Audit social et performance de l'entreprise : une étude empirique au sein du champ organisationnel marocain. *Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales*, 1(3). doi:<https://doi.org/10.48375/IMIST.PRSM/remses-v1i3.5271>

Hilmi, Y., & Fatine, F. E. (2022). Transformation digitale des cabinets d'audit par les réseaux sociaux: Cas de KPMG. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(1).

HILMI, Y. L'ÉTHIQUE DE L'ENTREPRISE: UN BON MOYEN DE PROTECTION CONTRE LA FRAUDE THE ETHICS OF BUSINESS: A GOOD WAY TO PROTECT AGAINST FRAUD.

HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, (8).

HILMI, Y., & Zakaria, E. Z. (2020). Contrôle interne de l'information financière et exigences de la loi Sarbanes-Oxley: Évaluation et proposition d'une démarche d'implémentation pour les entreprises marocaines. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2).

Hilmi, Y. (2014). Degré d'intégration de l'audit interne et performance des entreprises marocaines/cas de la région de rabat-sale-Zemmour-Zaïr.

Ismail, N., RIOUI, S. E. I., & BENDDIH, M. (2024). ÉTUDE DES CONSÉQUENCES DES FACTEURS DE CONTINGENCE SUR L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE INTERNE DANS LES HÔPITAUX PUBLICS MAROCAINS: UN CADRE THÉORIQUE DÉVELOPPÉ. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 7(1).

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2019). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In *Corporate governance* (pp. 77-132). Gower.

Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. *Journal of accounting and economics*, 33(3), 375-400.

Koyamondja, L. L., Mbilu, Y. L., & Nkama, F. N. (2023). Financement de la santé et protection financière des ménages en République Démocratique du Congo: une analyse économétrique. *Revue Congolaise des Sciences et Technologies*, 2(3), 447-453.

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., & Shleifer, A. (2006). What works in securities laws?. *The journal of finance*, 61(1), 1-32.

LALMI, A. (2015). *L'audit externe et le jugement professionnel: Réalités et perspectives*

Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe: proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *M@n@gement*, 11(2), 191-210.

Marty, F., & Voisin, A. (2016). La redevabilité des partenariats public-privé. *Revue française d'administration publique*, 160(4), 1123-1138.

Mayaka Manitu, S. (2015). Le financement basé sur la performance dans un système de santé complexe: cas de la République Démocratique du Congo. *Université Catholique de Louvain, UCL, Louvain, Belgium*.

Mbouna, M.-N. (2010). Analyser la participation des usagers à la gouvernance du système de santé: une perspective de la théorie des parties prenantes. *Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Jean moulin Lyon*, 3.

MELLOUKI, A., MELLATI, H., KERARMI, L., & EL KEZAZY, H. (2025). Impact de l'audit légal sur la performance de la Responsabilité Sociétale des Entreprises dans les établissements publics: Une Revue de Littérature. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 8(3).

MOUSSAMIR, A., & AOUINA, M. (2020). La contribution du comité d'audit dans la qualité du processus d'audit financier: Une revue de littérature. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(4).

Muhongya, O. M., & Dunia, C. M. (2025). Réforme financière en République Démocratique du Congo: Défis de gouvernance et perspectives de croissance de 2000 à 2021. *Journal of Economics, Finance and Management (JEFM)*, 4(2), 559-584.

Pesqueux, Y. (2020). La contingence structurelle.

Porta, R. L., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1998). Law and finance. *Journal of political economy*, 106(6), 1113-1155.

RATSIAMBAKAINA, D., & RAKOTOMALALA, M. F. J. (2025). COUVERTURE FINANCIERE EN SANTE DE LA POPULATION A MADAGASCAR ET CAS DES PAYS

DE L'AFRIQUE SUBSAHARIENNE. *European Journal of Social Law/Revue Européenne du Droit Social*, 67(2).

Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.

Sita, G. L. (2021). Généralités sur le cadre juridique du système de santé congolais: une analyse organisationnelle et fonctionnelle. *KAS African Law Study Library*, 7(4), 525-543.

Verheijen, T., & Marcou, V. (2002). Les critères administratifs d'adhésion à l'Union européenne: sont-ils voués au placard? *Revue d'études comparatives Est-Ouest*, 79-99.

WAMBA, J. H. T., NDJECK, N., & TSOPGNI, P. A. D. (2020). Facteurs de contingence et difficultés d'adaptation au système comptable ohada révisé par les pme camerounaises. *Revue Internationale du Chercheur*, 1(2).