African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

Qualité de l'audit légal et régulation du comportement des acteurs de la commande publique : le cas de GECAMINES SA (République Démocratique du Congo)

Statutory Audit Quality and the Regulation of Public Procurement Actors' Behaviour: The Case of GECAMINES SA (Democratic Republic of the Congo).

Auteur 1 : FUNDATELA HERMAN COEN.

FUNDATELA HERMAN COEN
(ORCID : https://orcid.org/0009-0009-8662-2241 ; Master CCA-Comptabilité, Contrôle, Audit (Cnam-Intec, Paris) ; Diplôme de spécialité en Gouvernance des entreprises - Administration des entreprises (ERSUMA-OHADA))
ERSUMA-OHADA ; CNAM-INTEC de Paris ; Université de Kamina (UNIKAM) ; Université de Kinshasa (UNIKIN), Faculté des Sciences et Technologies, Département de Mathématiques et Informatique, Laboratoire OPTIMALL, République Démocratique du Congo
AFT CONSULTING & ASSOCIÉS SARL, République Démocratique du Congo

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur est collaborateur du cabinet AFT CONSULTING & ASSOCIÉS SARL, membre du collège des commissaires aux comptes de GECAMINES SA. Cette position, qui a facilité l'accès au terrain, constitue une source potentielle de biais ; ses effets possibles sur les résultats et les mesures prises pour les limiter sont analysés à la section 1.3.5. L'auteur ne signale aucun autre conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : FUNDATELA HERMAN COEN (2026) « Qualité de l'audit légal et régulation du comportement des acteurs de la commande publique : le cas de GECAMINES SA (République Démocratique du Congo) », African Scientific Journal « Volume 03, Num 38 » pp: 001 – 032.

DOI : 10.5281/zenodo.23985477.
Copyright © 2026 – ASJ

Résumé

Cet article examine dans quelle mesure l'audit légal permet de mettre en évidence le non-respect des procédures de passation des marchés publics et de réguler le comportement des acteurs qui y prennent part, dans une entreprise publique de l'espace OHADA. Il mobilise la définition de la qualité de l'audit de De Angelo (1981), la théorie de l'agence et les travaux sur la gouvernance pour formuler deux hypothèses : la qualité de l'audit, appréciée par la détection et la révélation des anomalies, met en évidence le non-respect des procédures (H1) ; les recommandations du commissaire aux comptes et leur suivi régulent le comportement des acteurs (H2). La démarche est une étude de cas unique, GECAMINES SA, sur la période 2018-2025, fondée sur une approche mixte à dominante qualitative : analyse des rapports et des lettres de contrôle interne du commissaire aux comptes, questionnaire administré à trente répondants et entretiens semi-directifs, rapprochés par triangulation. La recherche adopte un positionnement post-positiviste et un raisonnement hypothético-déductif. Les biais liés à l'appartenance de l'auteur au cabinet étudié sont analysés de manière systématique ; une analyse de sensibilité écarte notamment l'effet de l'auto-évaluation des répondants du cabinet. Les résultats confirment H1 : le non-respect des procédures est détecté et révélé par écrit sur cinq exercices documentés (93,33 % d'avis favorables pour la détection, 86,67 % pour la révélation). H2 n'est que partiellement confirmée : les recommandations sont formulées (96,67 %) et suivies (70 %, borne basse de 55 % chez les seuls audités), mais ce suivi reste formel : sur cinq exercices documentés, l'observation relative aux marchés publics n'a jamais été levée, et la seule mesure prise, la création d'une cellule de passation des marchés, n'a permis de valider que neuf marchés entre 2022 et 2025, faute de mécanisme d'application au niveau des organes de gouvernance. L'article propose de distinguer la qualité de l'audit de son effectivité et formule des recommandations à l'intention du comité d'audit, de la direction et du commissaire aux comptes.

Mots clés : *Audit légal ; qualité de l'audit ; commissaire aux comptes ; marchés publics ; recommandations d'audit ; gouvernance ; entreprise publique ; OHADA ; RDC.*

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

Abstract

This article examines the extent to which statutory audit brings to light non-compliance with public procurement procedures and regulates the behaviour of the actors involved, in a state-owned enterprise of the OHADA zone. Building on De Angelo's (1981) definition of audit quality, agency theory and corporate governance research, it tests two hypotheses: (H1) audit quality, understood as the auditor's ability to detect and report irregularities, reveals non-compliance with procurement procedures; (H2) the statutory auditor's recommendations and their follow-up regulate the behaviour of procurement actors. Adopting a post-positivist stance and hypothetico-deductive reasoning, the study focuses on a single case, GECAMINES SA, over the 2018–2025 period. It relies on a convergent mixed-methods design with a qualitative emphasis, triangulating the auditor's reports and management letters, a questionnaire administered to thirty respondents and semi-structured interviews. Biases arising from the author's position within the audit firm are examined systematically, and a sensitivity analysis rules out the effect of self-assessment by audit-firm respondents. The findings support H1: non-compliance is detected and reported in writing over five documented financial years (93.33% favourable responses for detection and 86.67% for reporting). H2 is only partially supported. Recommendations are issued (96.67%) and followed up (70%, with a lower bound of 55% among auditee respondents), but this follow-up remains largely formal: the procurement finding was never cleared over the five documented years, and the only corrective measure, the creation of a procurement unit, led to the validation of just nine contracts between 2022 and 2025. This outcome reflects the absence of an enforcement mechanism within governance bodies. The article therefore distinguishes audit quality from audit effectiveness and offers recommendations to the audit committee, senior management and the statutory auditor.

Keywords: Statutory audit; audit quality; statutory auditor; public procurement; audit recommendations; corporate governance; state-owned enterprise; OHADA; DR Congo.

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

Introduction

La passation des marchés publics est l'un des principaux canaux par lesquels les ressources publiques se transforment en travaux, en fournitures et en services. Lorsque les procédures sont respectées, la mise en concurrence permet d'obtenir le meilleur rapport entre la qualité et le prix, et la traçabilité des décisions protège l'organisation contre les erreurs et les fraudes. Lorsqu'elles ne le sont pas, l'organisation s'expose à des surcoûts, à des dépenses inéligibles, à des contentieux et à une perte de crédibilité auprès de ses partenaires (Thai, 2001 ; Søreide, 2002 ; OCDE, 2016 ; Fazekas et Kocsis, 2020). L'OCDE (2015) recommande à cet égard d'inscrire le contrôle et l'audit dans un dispositif de redevabilité qui garantisse le suivi effectif de leurs constats.

En République Démocratique du Congo (RDC), la loi n° 10/010 du 27 avril 2010 relative aux marchés publics a doté le pays d'un cadre juridique et institutionnel complet, applicable à l'État, aux provinces, aux entités territoriales décentralisées, aux établissements publics et aux entreprises publiques. Les évaluations disponibles montrent pourtant que la pratique reste éloignée des textes. Le rapport d'évaluation du système national selon la méthodologie MAPS II, finalisé en juin 2020, relève des lacunes importantes pour 36 des 55 sous-indicateurs examinés et pour la totalité des sous-indicateurs relatifs aux systèmes de contrôle et d'audit. L'Observatoire de la Dépense Publique (ODEP, 2019) a, de son côté, relevé que plus de 80 % des marchés du programme d'urgence dit « des 100 jours » avaient été conclus de gré à gré.

Les entreprises du portefeuille de l'État, transformées en sociétés commerciales à la suite de la réforme de 2008, sont soumises à un double contrôle : celui des organes du système des marchés publics et celui du commissaire aux comptes, chargé par l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSCGIE) de certifier les états financiers et de signaler les irrégularités qu'il relève. Les lignes directrices de l'OCDE sur la gouvernance des entreprises publiques, révisées en 2024, recommandent d'ailleurs de soumettre ces entreprises à un audit externe indépendant fondé sur des normes de haute qualité et à des dispositifs de contrôle interne efficaces (OCDE, 2024). Or le commissaire aux comptes de GECAMINES SA, entreprise minière dont l'État congolais est l'actionnaire unique, relève exercice après exercice que les commandes et les achats sont effectués « en marge des procédures légales et règlementaires régissant les marchés publics en RD Congo ». Le constat est transmis aux organes

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

de la société, mais il persiste. L'audit légal remplit sa fonction de révélation, sans que l'on observe de correction durable.

Le sujet de cet article est ainsi la contribution de l'audit légal au respect des procédures de passation des marchés publics dans une entreprise publique de l'espace OHADA, abordée sous l'angle de la qualité de l'audit et de la régulation du comportement des acteurs de la commande publique.

Ce paradoxe fonde la question de recherche du présent article : **dans quelle mesure l'audit légal permet-il de mettre en évidence le non-respect des procédures de passation des marchés publics et de réguler le comportement des acteurs qui y prennent part, à GECAMINES SA ?**

La littérature apporte des éléments de réponse séparés. Les travaux sur la qualité de l'audit (De Angelo, 1981 ; Francis, 2004 ; Knechel et al., 2013 ; DeFond et Zhang, 2014) portent surtout sur la fiabilité de l'information financière des sociétés cotées des pays développés. Ceux consacrés aux marchés publics portent sur le cadre juridique, la corruption ou la performance des autorités contractantes. Le rôle du commissaire aux comptes dans le respect des règles de la commande publique, au sein d'une entreprise publique de l'espace OHADA, reste peu documenté, de même que le sort réservé à ses recommandations une fois qu'elles sont émises.

L'objectif de la recherche est double : apprécier la contribution de l'audit légal au respect des procédures de passation des marchés publics à GECAMINES SA, et identifier les conditions qui permettent aux constats du commissaire aux comptes de se traduire en corrections effectives. Il s'agit plus précisément d'évaluer la capacité de l'audit légal à détecter et à révéler les anomalies (H1), d'analyser l'effet des recommandations et de leur suivi sur le comportement des acteurs (H2), puis de formuler des recommandations à l'intention des organes de gouvernance et du commissaire aux comptes.

L'article apporte trois contributions. Sur le plan théorique, il distingue la qualité de l'audit, mesurée par la détection et la révélation, de son effectivité, mesurée par les corrections obtenues. Sur le plan méthodologique, il propose une analyse de sensibilité applicable aux enquêtes dans lesquelles une partie des répondants évalue son propre travail, ainsi qu'une grille qui distingue le suivi formel des recommandations d'audit de leur mise en œuvre effective. Sur le plan pratique, il identifie le maillon de la chaîne de gouvernance où les constats d'audit cessent de produire des effets.

Le reste de l'article est organisé en deux sections, suivies d'une conclusion. La première section présente la revue de la littérature (1.1), les hypothèses et le modèle d'analyse (1.2), puis la

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

méthodologie (1.3). La seconde expose les résultats relatifs à la détection et à la révélation des anomalies (2.1) et au sort des recommandations d'audit (2.2), avant de les discuter et d'en tirer des recommandations (2.3). La conclusion synthétise les apports, les limites et les perspectives de la recherche.

1. Cadre théorique, hypothèses et méthodologie

1.1. Revue de la littérature

1.1.1. La qualité de l'audit légal : détecter et révéler

De Angelo (1981) définit la qualité de l'audit comme la probabilité conjointe qu'un auditeur découvre une anomalie significative dans le système comptable de son client et qu'il la révèle. La découverte dépend de la compétence de l'auditeur : sa formation, son expérience, sa connaissance du secteur, la méthodologie du cabinet et les moyens affectés à la mission. La révélation dépend de son indépendance, c'est-à-dire de sa capacité à résister aux pressions du client. Un auditeur économiquement dépendant d'un mandat hésitera à contredire la direction, de peur de ne pas être reconduit ; un cabinet qui a beaucoup à perdre en réputation est au contraire incité à maintenir un niveau de qualité élevé (De Angelo, 1981 ; Palmrose, 1988).

Les synthèses ultérieures ont élargi cette lecture. Knechel et al. (2013) proposent d'apprécier la qualité de l'audit à travers ses moyens, son processus, ses résultats et son contexte. DeFond et Zhang (2014) soulignent qu'elle résulte à la fois de l'offre des auditeurs et de la demande des clients : un client dont la gouvernance n'attend rien de l'audit en tire peu. Dans l'espace francophone, Manita (2008) déplace l'attention vers le processus d'audit, Vu et Causse (2011) montrent que la performance des cabinets est multidimensionnelle, et Djoutsa Wamba et Tagne (2014) établissent, au Cameroun, que le comportement des audités conditionne la qualité du service rendu par les cabinets.

Dans l'espace OHADA, le cadre de la mission est fixé par l'AUSCGIE révisé en 2014 et par le Règlement n° 01/2017/CM/OHADA du 8 juin 2017, qui rend applicables, depuis le 1er janvier 2018, les normes internationales d'audit (ISA) et un code d'éthique inspiré de celui de l'IFAC. Deux de ces normes concernent directement l'objet étudié. La norme ISA 250 impose à l'auditeur de prendre en considération les textes légaux et réglementaires applicables à l'entité et de réagir aux cas de non-respect identifiés ou suspectés ; pour une entreprise publique, la réglementation des marchés publics relève des textes dont la violation peut exposer l'entité à des sanctions ou à

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

l'annulation de contrats. La norme ISA 240 rappelle que la responsabilité première de la prévention incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance, et demande à l'auditeur d'introduire une part d'imprévisibilité dans ses procédures. Enfin, l'AUSCGIE fait obligation au commissaire aux comptes de porter à la connaissance du conseil d'administration les irrégularités découvertes (art. 715) et de les signaler à la plus prochaine assemblée générale (art. 716), tout en lui interdisant toute immixtion dans la gestion (art. 712).

1.1.2. Les recommandations d'audit comme mécanisme de régulation

La théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) éclaire la fonction de l'audit. La délégation du pouvoir de décision crée une asymétrie d'information et un risque de comportement opportuniste de l'agent. L'audit externe est un mécanisme de surveillance qui réduit cette asymétrie ; Watts et Zimmerman (1983) précisent qu'il ne remplit ce rôle que si l'auditeur est perçu comme capable de découvrir les manquements et disposé à les rapporter. Dans une entreprise publique, la chaîne d'agence est plus longue : les citoyens délèguent à l'État, l'État actionnaire délègue au conseil d'administration et à la direction générale, et celle-ci délègue l'exécution des achats à ses services. L'information produite par l'auditeur ne réduit les coûts d'agence que si le principal s'en saisit.

Les travaux sur la gouvernance prolongent cette analyse. Charreaux (1997) définit le gouvernement des entreprises comme l'ensemble des mécanismes qui délimitent les pouvoirs et influencent les décisions des dirigeants. Ebondo wa Mandzila (2004) situe le commissaire aux comptes au niveau institutionnel de la gouvernance, aux côtés du conseil d'administration et de la direction, d'où partent les règles qui orientent le niveau organisationnel. Les recommandations de l'auditeur n'agissent donc sur le comportement des acteurs opérationnels que par l'intermédiaire des organes qui les reçoivent et décident de les mettre en œuvre. Les approches de l'apprentissage organisationnel (Simon, 1947 ; Cyert et March, 1963) ajoutent qu'une recommandation ne modifie les pratiques que si elle est diffusée, discutée et suivie.

La théorie de la dissuasion (Becker, 1968) précise la condition de cette régulation. Un comportement irrégulier recule lorsque son coût attendu, qui dépend de la probabilité de détection et de la sévérité de la conséquence, dépasse le gain attendu. L'audit accroît la probabilité de détection ; si la détection n'est suivie d'aucune conséquence, l'effet dissuasif disparaît. Porter (1993) rappelle enfin l'écart entre les attentes du public, qui attend de l'auditeur qu'il fasse cesser les irrégularités, et la mission légale, qui consiste à les détecter et à les signaler. Power (1997) met

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

en garde contre un audit devenu rituel, dont les rapports se succèdent sans transformer les pratiques. Le rapport MAPS II (2020) constate précisément, au niveau national congolais, l'absence de mécanismes garantissant la mise en œuvre des recommandations des audits, l'absence de délais et l'absence de processus de suivi. La théorie néo-institutionnelle (Meyer et Rowan, 1977) offre enfin une grille de lecture complémentaire : une organisation peut adopter des structures formelles conformes aux attentes de son environnement tout en les dissociant de ses pratiques réelles. Appliquée aux recommandations d'audit, elle invite à distinguer leur suivi formel de leur mise en œuvre effective. Bromley et Powell (2012) prolongent cette analyse en montrant que le découplage peut aussi séparer des pratiques effectivement adoptées des résultats qu'elles sont censées produire. Les travaux consacrés à l'audit dans le secteur public confirment enfin que l'effet des recommandations dépend largement de leur réception par les entités auditées (Raudla et al., 2016). Le tableau 1 synthétise les apports de la revue de la littérature et l'usage qui en est fait dans la recherche.

Tableau N°1 : Synthèse de la revue de la littérature

Courant	Auteurs de référence	Apport principal	Usage dans la recherche
Qualité de l'audit	De Angelo (1981) ; Knechel et al. (2013) ; DeFond et Zhang (2014)	Probabilité conjointe de détecter et de révéler une anomalie ; dépend aussi de la demande de l'audité	Fondement de H1 (détection et révélation)
Théorie de l'agence	Jensen et Meckling (1976) ; Watts et Zimmerman (1983)	L'audit réduit l'asymétrie d'information entre principal et agent	Fondement de H1 et H2 ; chaîne d'agence longue de l'entreprise publique
Gouvernance	Charreaux (1997) ; Ebondo wa Mandzila (2004) ; OCDE (2024)	Les mécanismes de contrôle orientent les décisions des dirigeants ; le commissaire aux comptes agit au niveau institutionnel	Fondement de H2 ; rôle de relais des organes de gouvernance
Dissuasion	Becker (1968)	L'irrégularité recule lorsque la détection et ses conséquences sont probables	Explication de l'absence d'effet dissuasif

Courant	Auteurs de référence	Apport principal	Usage dans la recherche
Écart d'attentes et société de l'audit	Porter (1993) ; Power (1997)	Écart entre attentes et mission légale ; risque d'un audit devenu rituel	Lecture de la répétition des constats
Néo-institutionnalisme	Meyer et Rowan (1977) ; Bromley et Powell (2012)	Découplage entre structures formelles et pratiques réelles	Distinction entre suivi formel et mise en œuvre effective
Audit du secteur public	Raudla et al. (2016) ; MAPS II (2020)	L'effet des recommandations dépend de leur réception et des mécanismes de suivi	Interprétation des résultats relatifs à H2

Source : *élaboré par nous-même.*

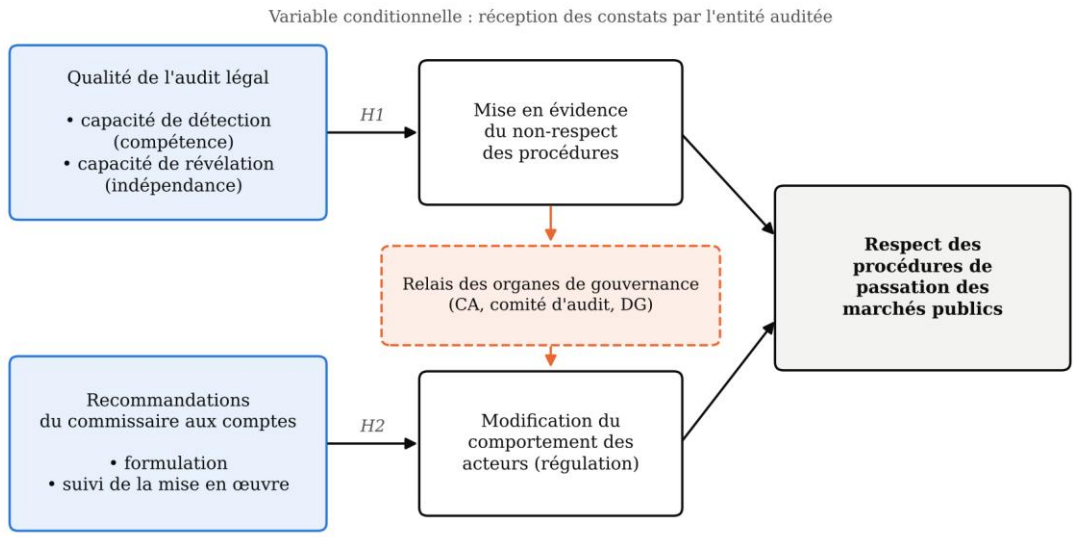
1.2. Hypothèses et modèle d'analyse

De cette revue découlent deux hypothèses. La première porte sur la capacité de l'audit à produire l'information ; la seconde sur sa capacité à transformer cette information en changement de comportement.

- **H1** : la qualité de l'audit légal, appréciée par la capacité du commissaire aux comptes à détecter les anomalies et à les révéler dans ses rapports, permet de mettre en évidence les cas de non-respect des procédures de passation des marchés publics.
- **H2** : par la formulation de recommandations et le suivi de leur mise en œuvre, l'audit légal constitue un mécanisme de régulation du comportement des acteurs impliqués dans la passation des marchés publics.

Le modèle d'analyse (figure 1) relie ces deux canaux au respect des procédures et fait apparaître une variable conditionnelle : la réception des constats par les organes de gouvernance de l'entité auditée. Pour H2, il distingue trois niveaux : la formulation des recommandations ; leur suivi formel, c'est-à-dire l'enregistrement et le contrôle de leur état d'avancement ; leur mise en œuvre effective, c'est-à-dire la modification observable des pratiques.

Figure N°1 : Modèle d'analyse de la recherche



Source : *élaboré par nos soins, à partir de De Angelo (1981), Jensen et Meckling (1976) et Charreaux (1997).*

Le tableau 2 précise les indicateurs retenus pour chaque hypothèse et les sources mobilisées pour les vérifier.

Tableau N°2 : Opérationnalisation des hypothèses

Hypothèse	Variable	Indicateurs	Sources de données
H1	Qualité de l'audit légal	Capacité à détecter les irrégularités ; capacité à les révéler dans les rapports	Rapports et lettres de contrôle interne du commissaire aux comptes ; questionnaire ; entretiens
H2	Régulation par les recommandations	Formulation des recommandations ; suivi formel (inscription et contrôle de la levée des observations) ; mise en œuvre effective (levée des observations, actualisation des procédures, recours à la cellule de passation, disparition du constat)	Questionnaire ; entretiens (comité d'audit, audit interne, cabinet) ; rapports successifs

Source : *élaboré par nous-même.*

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

1.3. Méthodologie

1.3.1. Positionnement épistémologique et mode de raisonnement

Toute recherche en sciences de gestion repose sur des présupposés relatifs à la nature de la réalité étudiée et à la manière de la connaître, qui conditionnent la validité des résultats (Thiétart et al., 2014 ; Gavard-Perret et al., 2018). La présente recherche adopte un positionnement post-positiviste. Elle considère que le respect des procédures de passation des marchés et l'action du commissaire aux comptes sont des réalités qui existent indépendamment du chercheur et qui laissent des traces observables : des constats écrits, des recommandations, des décisions d'organisation, des marchés validés ou non. Elle admet toutefois, à la différence d'un positivisme strict, que ces réalités ne sont connues que de manière imparfaite, à travers des sources dont chacune comporte des biais, et que la position du chercheur peut influer sur ce qu'il observe. Deux exigences en découlent : confronter plusieurs sources pour approcher les faits, et expliciter les biais qui ne peuvent être éliminés (section 1.3.5).

Ce positionnement justifie le mode de raisonnement retenu. La démarche est hypothético-déductive : les hypothèses ont été formulées à partir de la littérature (De Angelo, 1981 ; Jensen et Meckling, 1976 ; Becker, 1968) et d'une observation préalable du terrain, puis confrontées aux données selon une règle de vérification fixée avant l'analyse (section 1.3.4). Une démarche purement inductive n'aurait pas été adaptée, puisque le cadre théorique de la qualité de l'audit est établi et permet de formuler des propositions réfutables. La recherche comporte néanmoins une part d'abduction, au sens de Charreire Petit et Durieux (2014) : la distinction entre la qualité de l'audit et son effectivité, présentée dans la discussion, n'était pas posée au départ ; elle a été élaborée à partir des données pour rendre compte du résultat obtenu pour H2. Elle est donc présentée comme une proposition théorique à éprouver par des recherches ultérieures, et non comme un résultat démontré.

1.3.2. Stratégie de recherche : l'étude de cas unique

L'étude de cas est adaptée lorsque la question posée porte sur le « comment » et le « pourquoi » d'un phénomène contemporain, que le chercheur ne contrôle pas et dont les frontières avec le contexte sont floues (Yin, 2018). Tel est le cas ici : l'effet de l'audit légal sur les pratiques d'achat dépend du fonctionnement des organes de gouvernance de l'entité, qui ne peut être isolé de son contexte. Une démarche économétrique, qui aurait mis en relation un indicateur de qualité de l'audit et un taux de conformité des marchés sur un échantillon d'entreprises publiques, n'était pas

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

réalisable : les dossiers de marchés ne sont pas accessibles au chercheur et il n'existe pas, à notre connaissance, de données publiques comparables sur la conformité des achats des entreprises du portefeuille de l'État.

Le choix d'un cas unique se justifie par son caractère à la fois pertinent et révélateur (Yin, 2018). Le cas est pertinent, car GECAMINES SA, transformée en société anonyme de droit OHADA en 2014, est soumise à la fois à l'audit légal et à la loi relative aux marchés publics. Il est révélateur, car le commissaire aux comptes y relève depuis plusieurs exercices le non-respect des procédures, ce qui permet d'observer non seulement la production des constats d'audit, mais aussi leur sort sur plusieurs années. L'unité d'analyse est la relation entre le commissaire aux comptes et l'entité auditée en matière de passation des marchés. La période étudiée couvre les exercices 2018 à 2025 : 2018 correspond à la désignation du cabinet AFT CONSULTING & ASSOCIÉS SARL comme membre du collège des commissaires aux comptes, par l'arrêté ministériel du 30 juillet 2018 ; 2025 est le dernier exercice pour lequel un rapport était disponible au moment de la recherche.

1.3.3. Dispositif de collecte des données

L'approche est mixte, à dominante qualitative, de type convergent (Creswell, 2014 ; Creswell et Plano Clark, 2018) : trois sources ont été recueillies au cours de la même période, analysées séparément, puis rapprochées par triangulation. Ce choix découle du positionnement retenu : aucune source n'étant exempte de biais, c'est leur convergence qui fonde les conclusions.

Les documents. Ils constituent la source principale, parce qu'ils ont été produits avant la recherche et indépendamment d'elle. Le tableau 3 présente le corpus et l'usage qui en est fait.

Tableau N°3 : Corpus documentaire mobilisé

Document	Période couverte	Usage dans l'analyse
Lettres de contrôle interne du collège des commissaires aux comptes (communication des faiblesses du contrôle interne, au sens de la norme ISA 265)	2020, 2021	Constat relatif aux marchés publics (point 4.3) ; état des observations des exercices précédents (levées ou non)
Rapports du commissaire aux comptes	2023, 2024, 2025	Reprise ou disparition du constat après les mesures prises par l'entité

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

Document	Période couverte	Usage dans l'analyse
Informations sur la cellule de passation des marchés (création, entrée en fonction, marchés validés), recueillies auprès de la direction générale	2022 à 2025	Mise en œuvre effective des recommandations
Manuel de procédures de GECAMINES SA	Version de 2009	Actualisation ou non du référentiel interne
Loi n° 10/010 du 27 avril 2010 et textes d'application ; AUSCGIE ; normes ISA	–	Référentiel d'appréciation de la conformité et de la mission du commissaire aux comptes
Rapport MAPS II (2020)	–	Mise en perspective nationale

Source : *élaboré par nos soins.*

Les documents relatifs aux exercices 2018, 2019 et 2022 n'ont pas pu être exploités ; aucune conclusion n'est donc tirée pour ces exercices.

Le questionnaire. Il a été administré sur site à trente personnes choisies par échantillonnage raisonné, dont vingt à GECAMINES SA (direction générale et responsables de la passation des marchés, comité d'audit, audit interne, directions financière, juridique et des ressources humaines, contrôle de gestion) et dix au cabinet (associé gérant, auditeurs, fonctions administratives). Les répondants ont été retenus parce qu'ils interviennent dans la passation des marchés, dans la réception des constats d'audit ou dans leur production. Pour chacun des quatre critères relatifs à H1 et H2 (détection, révélation, formulation des recommandations, suivi de leur mise en œuvre), le répondant exprimait un avis favorable ou défavorable et pouvait le motiver. Le format binaire facilite la réponse et le dépouillement, mais ne mesure pas l'intensité des opinions ; les motifs écrits ont été exploités pour compenser en partie cette perte d'information. Les réponses ont été recueillies de manière anonyme. Le questionnaire mesure des perceptions : il renseigne sur la manière dont les acteurs apprécient l'action du commissaire aux comptes, non sur l'effet de cette action, qui est établi à partir des documents.

Les entretiens. Des entretiens semi-directifs ont été menés avec les responsables de sept entités de GECAMINES SA et avec l'équipe du cabinet. Ils ont porté sur les diligences du commissaire aux comptes, la communication de ses constats, le suivi des recommandations, les mesures prises par

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

l'entité et les obstacles à leur mise en œuvre. Ils ont été retranscrits et soumis à une analyse de contenu thématique (Bardin, 2013).

L'observation. Notre participation aux missions du cabinet a enfin procuré une connaissance directe du contexte, assimilable à une observation participante. Pour limiter le biais d'initié, cette connaissance n'a pas été utilisée comme élément de preuve dans la vérification des hypothèses : elle a servi à identifier les documents pertinents et à formuler les questions du questionnaire et du guide d'entretien.

1.3.4. Traitement et analyse des données

Compte tenu de la taille de l'échantillon et de son caractère non probabiliste, les données du questionnaire font l'objet de statistiques descriptives ; aucun test d'inférence n'est réalisé. Les réponses ayant été recueillies de manière anonyme et dépouillées globalement, la répartition des avis entre les deux organisations n'est pas connue. Pour écarter le risque d'auto-évaluation favorable des dix répondants du cabinet, une **analyse de sensibilité** est conduite : dans l'hypothèse la plus défavorable, où les dix répondants du cabinet auraient tous émis un avis favorable, le nombre minimal d'avis favorables parmi les vingt répondants de GECAMINES SA est égal au nombre total d'avis favorables diminué de dix. Si cette borne basse reste majoritaire, le résultat ne dépend pas de l'opinion du cabinet sur lui-même.

Les entretiens et les motifs écrits du questionnaire ont été codés selon une grille thématique dérivée des hypothèses : détection, révélation, formulation des recommandations, suivi formel, mise en œuvre effective et obstacles à la mise en œuvre. Les avis minoritaires sont systématiquement rapportés (sections 2.1 et 2.2). La conformité des pratiques est appréciée selon une approche juridique temporelle : chaque constat est rapporté aux textes applicables à la date de l'exercice concerné, afin de ne pas juger une pratique sur la base d'un texte postérieur.

Pour vérifier la seconde hypothèse, l'analyse distingue le suivi formel des recommandations de leur mise en œuvre effective. Le suivi formel désigne l'existence d'une procédure qui enregistre les recommandations et vérifie leur état d'avancement : rubrique des observations des exercices précédents dans les lettres de contrôle interne, examen par le comité d'audit, contrôles de l'audit interne. La mise en œuvre effective désigne la modification observable des pratiques ; elle est appréciée par quatre indicateurs documentaires : (i) la levée de l'observation par le commissaire aux comptes lors d'un exercice ultérieur ; (ii) l'actualisation du référentiel interne de procédures ;

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

(iii) le recours effectif à la cellule de passation des marchés, mesuré par le nombre de marchés qu'elle a validés ; (iv) la disparition ou l'atténuation du constat dans les rapports postérieurs aux mesures prises par l'entité. Ce dernier indicateur permet une comparaison avant-après, conforme à la logique d'appariement de modèles décrite par Yin (2018) : si la création de la cellule de passation des marchés, en octobre 2022, avait modifié les pratiques, le constat aurait dû disparaître ou s'atténuer dans les rapports relatifs aux exercices 2023 à 2025.

La règle de vérification a été fixée avant l'analyse des résultats. Une hypothèse est **confirmée** lorsque les avis favorables sont majoritaires pour tous ses indicateurs et que les documents comme les entretiens vont dans le même sens ; **partiellement confirmée** lorsque les avis favorables ne sont majoritaires que pour une partie des indicateurs, ou lorsque les documents et les entretiens contredisent en partie le questionnaire ; **infirmée** lorsque les avis défavorables sont majoritaires et que les autres sources convergent. Un avis favorable porté sur l'action du cabinet ne renseigne pas, à lui seul, sur l'effet de cette action : cet effet est apprécié à partir des documents et des entretiens. Appliquée à H2, cette règle signifie qu'une perception favorable du suivi ne suffit pas : la mise en œuvre effective doit être établie par les indicateurs documentaires définis ci-dessus.

1.3.5. Position du chercheur et contrôle des biais

Notre qualité de collaborateur du cabinet étudié fait de cette recherche une recherche d'initié (insider research). Cette position a procuré un accès aux documents et aux acteurs qu'un chercheur extérieur aurait difficilement obtenu, ainsi qu'une compréhension fine des diligences d'audit ; elle expose en contrepartie à une proximité qui peut altérer la distance critique (Brannick et Coghlan, 2007 ; Greene, 2014). Les mesures de précaution ne suffisent pas à neutraliser ce risque : elles permettent de le réduire et d'en apprécier les effets possibles sur les résultats. Six biais ont été identifiés ; le tableau 4 précise, pour chacun, le sens dans lequel il pourrait infléchir les résultats, les mesures prises et le risque qui subsiste.

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

Tableau N°4 : Biais liés à la position du chercheur, mesures prises et risque résiduel

Biais	Effet possible sur les résultats	Mesures prises	Risque résiduel
1. Auto-évaluation des répondants du cabinet	Surestimation des avis favorables à l'action du cabinet (H1 et H2)	Analyse de sensibilité : borne basse calculée pour les seuls répondants de GECAMINES SA	Faible : les bornes basses restent majoritaires pour les quatre critères
2. Désirabilité sociale et effet d'enquêteur (Nederhof, 1985)	Les audités qui identifient l'enquêteur comme membre du cabinet peuvent ménager le commissaire aux comptes ou minimiser les manquements de l'entité	Anonymat du questionnaire ; recueil des motifs écrits ; primauté accordée aux documents	Moyen : l'effet d'enquêteur ne peut être exclu dans les entretiens
3. Biais de méthode commune (Podsakoff et al., 2003)	Cohérence artificielle des réponses aux quatre critères, recueillies par le même instrument	Confrontation du questionnaire aux documents et aux entretiens	Faible pour les verdicts, qui ne reposent pas sur le seul questionnaire
4. Sélection des répondants	Échantillon raisonné composé d'acteurs proches des constats d'audit	Diversité des fonctions (sept entités, deux organisations)	Moyen : les résultats ne valent pas pour l'ensemble du personnel
5. Interprétation et confirmation	Lecture des données orientée vers les hypothèses ou favorable au cabinet	Règle de vérification fixée avant l'analyse ; avis minoritaires rapportés ; constats établis d'abord à partir des documents	Moyen : codage réalisé par le seul auteur, sans double codage indépendant
6. Attribution favorable au cabinet	Tendance à imputer l'absence de correction à l'entité plutôt qu'à l'auditeur	Examen explicite des limites propres au commissaire aux comptes (section 2.3)	Moyen : la répartition des responsabilités reste une interprétation

Source : *élaboré par nous-même, à partir de Brannick et Coghlan (2007), Nederhof (1985) et Podsakoff et al. (2003).*

Ces biais n'agissent pas tous dans le même sens, ce qui permet d'apprécier leur incidence sur les conclusions. Les cinq premiers tendent à favoriser la confirmation des hypothèses. Le fait que H2 ne soit que partiellement confirmée malgré eux renforce la crédibilité de ce résultat. H1, dont la

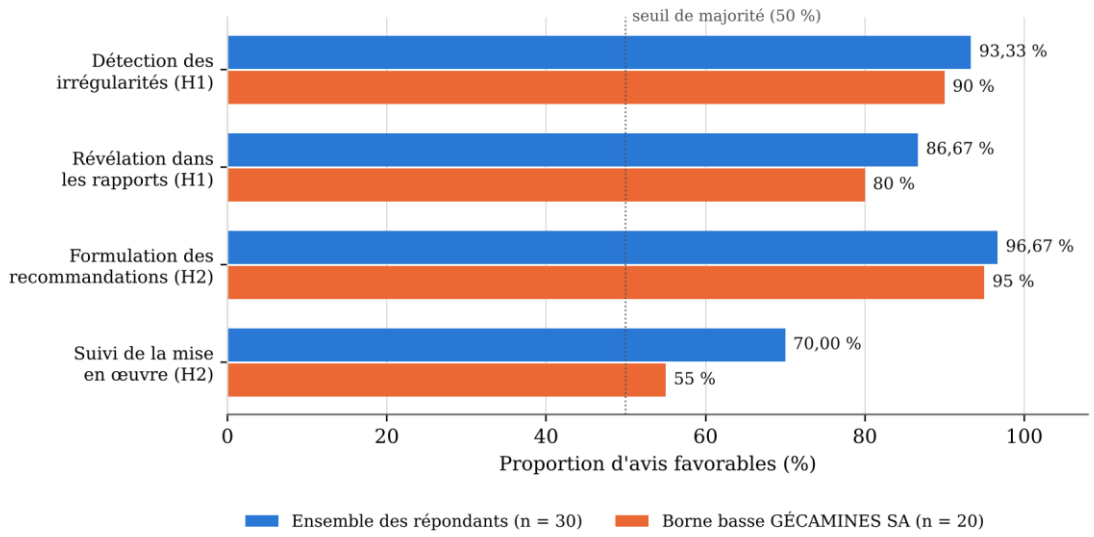
confirmation est conforme à l'intérêt du cabinet, est la plus exposée : elle est donc établie d'abord à partir des documents, produits avant la recherche, l'avis des audités n'intervenant qu'en appui. Le sixième biais, en revanche, est compatible avec le résultat obtenu pour H2, puisqu'il conduirait à imputer à l'entité l'absence de correction. C'est pourquoi ce résultat repose sur des indicateurs documentaires (levée des observations, marchés validés, reprise du constat) qui ne dépendent pas de l'interprétation de l'auteur, et que la discussion examine aussi la part qui revient au commissaire aux comptes.

Enfin, aucun montant, aucun nom de fournisseur et aucun dossier individuel n'est cité, conformément au secret professionnel et aux principes d'éthique et de déontologie de la profession. Cette contrainte limite la vérifiabilité de certains constats par le lecteur ; elle est compensée par la référence précise aux documents dont ils sont tirés (exercice, rubrique, point).

2. Résultats et discussion

Les résultats du questionnaire relatifs aux deux hypothèses sont synthétisés dans la figure 2, qui fait apparaître, pour chaque critère, la proportion d'avis favorables sur l'ensemble des répondants et la borne basse calculée pour les seuls répondants de GECAMINES SA.

Figure N°2 : Proportion d'avis favorables par critère et borne basse parmi les répondants de GECAMINES SA



Source : *élaboré par nous-même, à partir des résultats de l'enquête.*

2.1. Un audit légal qui détecte et révèle le non-respect des procédures (H1)

Les documents. Les lettres de contrôle interne relatives aux exercices 2020 et 2021 comportent, au point 4.3, une observation intitulée « Non-respect des dispositions légales et des procédures de passation des marchés publics auxquelles sont astreintes les entreprises publiques ». Le commissaire aux comptes y précise que ses travaux portant sur les immobilisations, les stocks et les services acquis ont permis de constater que les commandes et achats correspondants « étaient effectués ou exécutés en marge des procédures légales et règlementaires régissant les marchés publics ». Le constat présente trois caractéristiques : il est formulé sans atténuation ; il est général, puisqu'il couvre les trois grandes catégories d'achats ; il résulte de travaux de contrôle et non d'une simple déclaration de la direction. Il est repris dans les rapports relatifs aux exercices 2023, 2024 et 2025, soit cinq exercices documentés (l'information n'a pas pu être établie pour 2018, 2019 et 2022).

Le questionnaire. Vingt-huit répondants sur trente (93,33 %) estiment que le cabinet parvient à découvrir les irrégularités, et vingt-six (86,67 %) qu'il les expose dans ses rapports. L'analyse de sensibilité (tableau 5) montre que ces appréciations ne s'expliquent pas par l'opinion du cabinet sur lui-même : au moins dix-huit des vingt audités reconnaissent la capacité de détection, et au moins seize la capacité de révélation.

Tableau N°5 : Appréciation de la qualité de l'audit légal et analyse de sensibilité (H1)

Critère	Avis favorables (n = 30)	%	Minimum à GECAMINES SA (n = 20)	Proportion minimale
Capacité à découvrir les irrégularités et les fraudes	28	93,33 %	18	90 %
Capacité à les exposer dans les rapports	26	86,67 %	16	80 %

Source : *notre enquête et nos calculs.*

Les entretiens. Les personnes interrogées décrivent de manière concordante les diligences du commissaire aux comptes : examen des documents et des procédures de passation, vérification de la conformité à la loi, évaluation du contrôle interne et des risques associés aux marchés, formulation de recommandations et surveillance de leur mise en œuvre. Elles rappellent que la révélation s'inscrit dans la triple responsabilité, civile, pénale et disciplinaire, du commissaire aux

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

comptes. Le cabinet déclare apprécier la conformité au regard de la loi du 27 avril 2010, de la transparence, de l'équité et de la compétitivité du processus d'acquisition, et son équipe comprend un auditeur spécialisé en passation des marchés et un auditeur spécialisé en conformité. La direction de l'audit interne confirme avoir reçu les lettres de contrôle interne et que celles-ci font état d'anomalies importantes.

Les avis minoritaires. Deux répondants estiment que des irrégularités subtiles, dissimulées derrière des pièces justificatives d'apparence régulière, échappent au cabinet, parce que sa démarche est connue et anticipée par les acteurs de la passation. Quatre répondants estiment que certaines irrégularités ne sont pas évoquées dans les rapports, sans avoir souhaité préciser leur réponse ; cet avis ne peut être ni retenu comme un fait ni écarté.

Discussion. Le résultat est conforme à la définition de De Angelo (1981). La compétence est attestée par le fait que le constat résulte de travaux de contrôle couvrant l'ensemble des catégories d'achats ; l'indépendance, par le fait qu'un constat défavorable à la direction de l'entreprise qui rémunère le cabinet est formulé sans atténuation et répété d'un exercice à l'autre. Il est également conforme à la théorie de l'agence (Watts et Zimmerman, 1983) : grâce au rapport du commissaire aux comptes, l'État actionnaire et le conseil d'administration disposent, par un canal indépendant, de l'information selon laquelle les achats de la société ne respectent pas la loi. Les avis minoritaires en marquent toutefois la portée. Comme l'ont montré Søreide (2002) et Carassus et Cormier (2003), les irrégularités dans les marchés passent rarement par une violation ouverte de la règle, et la capacité de détection de l'auditeur se réduit lorsque le contrôle interne est faible. Ce que l'audit légal met en évidence à GECAMINES SA, c'est le non-respect visible des procédures, à savoir l'absence de mise en concurrence et de passage par la cellule de passation ; rien ne permet d'affirmer qu'il met en évidence toutes les irrégularités, en particulier celles qui sont dissimulées.

2.2. Des recommandations formulées et suivies, mais non mises en œuvre (H2)

Le questionnaire. La formulation de recommandations relatives aux procédures de passation des marchés fait presque l'unanimité : vingt-neuf répondants sur trente (96,67 %). Le suivi de leur mise en œuvre recueille une majorité plus étroite : vingt et un répondants sur trente (70 %). C'est le critère relatif à l'action du cabinet qui recueille le moins d'avis favorables. L'analyse de sensibilité (tableau 6) montre que ce résultat est fragile : si les dix répondants du cabinet ont jugé leur propre

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

suivi satisfaisant, seuls onze des vingt répondants de GECAMINES SA (55 %) partagent cet avis, et les neuf avis défavorables proviendraient tous de l'entreprise auditée.

Tableau N°6 : Appréciation de l'audit légal comme mécanisme de régulation et analyse de sensibilité (H2)

Critère	Avis favorables (n = 30)	%	Minimum à GECAMINES SA (n = 20)	Proportion minimale
Formulation des recommandations	29	96,67 %	19	95 %
Suivi de la mise en œuvre des recommandations	21	70,00 %	11	55 %

Source : *notre enquête et nos calculs.*

Les motifs des avis défavorables. Le répondant défavorable sur la formulation estime que les recommandations restent superficielles, faute de préciser les conditions de leur mise en œuvre et de leur efficacité. Les neuf répondants défavorables sur le suivi décrivent une situation qu'ils qualifient de « statique » : le suivi révèle chaque année que les recommandations n'ont pas été appliquées, et la seule suite donnée consiste à les reformuler dans le rapport suivant. Ils en concluent qu'il faut instituer d'autres mécanismes de contrainte à l'égard des dirigeants. Leur critique ne porte donc pas sur l'existence du suivi, mais sur son résultat. Les répondants eux-mêmes distinguent donc le suivi formel, dont ils reconnaissent l'existence, de la mise en œuvre effective, qu'ils jugent absente.

Les documents et les entretiens. Les lettres de contrôle interne comportent une rubrique consacrée aux observations des exercices précédents, dans laquelle le commissaire aux comptes indique si chaque observation a été levée. L'observation relative aux marchés publics, présente dans la lettre de l'exercice 2020, n'a pas été levée et se retrouve dans les rapports ultérieurs. Les entretiens confirment l'absence de relais. Les répondants indiquent qu'il n'existe à GECAMINES SA ni dispositif garantissant la mise en œuvre des recommandations des audits externes, ni règle fixant un délai pour cette mise en œuvre. Le comité d'audit déclare ne disposer d'aucune méthode pour s'assurer que les recommandations de la lettre de contrôle interne sont appliquées ; le seul suivi existant prend la forme d'enquêtes ponctuelles menées avec la direction de l'audit interne. Celle-ci confirme que les faiblesses significatives relevées n'ont pas été résolues. Le seul changement observable, la création en octobre 2022 d'une cellule de passation des marchés à la suite des

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

recommandations des commissaires aux comptes, est resté limité : la cellule a validé neuf marchés entre 2022 et 2025 (zéro, cinq, trois puis un), tandis que le commissaire aux comptes continue de relever, pour les mêmes exercices, que les achats se font en marge des procédures.

Suivi formel et mise en œuvre effective. Les indicateurs définis à la section 1.3.4 permettent de distinguer les deux niveaux. Le tableau 7 retrace, exercice par exercice, le constat du commissaire aux comptes, le suivi dont il a fait l'objet et les changements observables dans l'entité.

Tableau N°7 : Traçabilité du constat relatif aux marchés publics (2020-2025)

Exercice	Constat du commissaire aux comptes	Suivi formel	Mise en œuvre effective observée
2020	Observation formulée (lettre de contrôle interne, point 4.3)	Inscription de l'observation dans la lettre de contrôle interne	Aucune : manuel de procédures de 2009 en vigueur ; pas de cellule de passation
2021	Observation reprise (point 4.3)	Observation de l'exercice précédent non levée	Aucune
2022	Non établi (document non exploité)	Non établi	Création de la cellule (octobre 2022), en fonction en décembre ; aucun marché validé
2023	Constat repris	Observation non levée	Cinq marchés validés par la cellule ; manuel de 2009 toujours en vigueur
2024	Constat repris	Observation non levée	Trois marchés validés ; manuel de 2009 toujours en vigueur
2025	Constat repris	Observation non levée	Un marché validé ; manuel de 2009 toujours en vigueur

Source : *élaboré par nous-même, à partir des lettres de contrôle interne, des rapports du commissaire aux comptes et de l'entretien avec la direction générale.*

Le tableau 8 rapporte ces observations aux indicateurs de suivi formel et de mise en œuvre effective.

Tableau N°8 : Suivi formel et mise en œuvre effective des recommandations : synthèse des indicateurs

Niveau	Indicateur	Constat	Appréciation
Suivi formel	Inscription des observations non levées dans les lettres de contrôle interne	Assurée pour chaque exercice documenté	Existant
Suivi formel	Examen des recommandations par le comité d'audit	Aucune méthode ; enquêtes ponctuelles avec l'audit interne	Faible
Suivi formel	Délai et responsable de mise en œuvre	Aucune règle	Absent
Mise en œuvre effective	Levée de l'observation	Aucune levée sur cinq exercices documentés	Non réalisée
Mise en œuvre effective	Actualisation du manuel de procédures	Manuel de 2009, antérieur à la loi de 2010, non actualisé	Non réalisée
Mise en œuvre effective	Recours à la cellule de passation	Neuf marchés validés de 2022 à 2025 (0, 5, 3 et 1), en baisse après 2023	Marginal
Mise en œuvre effective	Atténuation du constat après la création de la cellule	Constat maintenu en 2023, 2024 et 2025	Non réalisée

Source : *notre élaboration.*

Ces éléments établissent que le suivi existe, mais qu'il ne produit pas de mise en œuvre effective. La comparaison avant-après est la plus probante. La création de la cellule de passation des marchés, en octobre 2022, est la seule mesure prise à la suite des recommandations des commissaires aux comptes. Si elle avait modifié les pratiques, le constat aurait dû disparaître ou s'atténuer à partir de l'exercice 2023. Il a au contraire été maintenu dans les trois rapports suivants, et le nombre de marchés validés par la cellule a diminué chaque année après sa première année complète de fonctionnement. Faute d'accès aux dossiers de marchés, la proportion des achats passés par la cellule ne peut être calculée ; mais un constat général de non-respect, maintenu trois années de suite, est incompatible avec un recours généralisé à la cellule. La réponse de l'entité a donc pris la forme d'une conformité de structure, puisque la cellule existe, sans conformité de pratique, puisque

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

les achats continuent de la contourner. Ce découplage entre la structure formelle et l'activité réelle correspond à celui que décrivent Meyer et Rowan (1977) et que prolongent Bromley et Powell (2012).

Tableau N°9 : Rapprochement des sources et vérification des hypothèses

Hypothèse	Documents	Questionnaire	Entretiens	Convergence	Verdict
H1 : détection et révélation	Constat écrit dans les lettres de contrôle interne (2020, 2021) et repris (2023 à 2025)	Détection : 28/30 ; révélation : 26/30 ; au moins 90 % et 80 % chez les audités	Diligences décrites de manière concordante ; anomalies confirmées par l'audit interne	Complète	Confirmée
H2 : recommandations et suivi	Recommandations formulées ; observation non levée d'un exercice à l'autre ; aucune levée sur cinq exercices documentés ; cellule de passation créée en 2022 mais marginale (neuf marchés validés)	Formulation : 29/30 ; suivi : 21/30 ; au moins 55 % chez les audités	Aucun dispositif ni délai de mise en œuvre ; comité d'audit sans méthode de suivi	Sur la formulation et le suivi formel ; divergence sur la mise en œuvre effective	Partiellement confirmée

Source : *notre élaboration, à partir des résultats de l'étude.*

2.3. Discussion : de la qualité de l'audit à son effectivité

Selon la règle de décision énoncée, **H1 est confirmée** : les trois sources convergent pour établir que le commissaire aux comptes détecte et révèle le non-respect des procédures. **H2 n'est que partiellement confirmée** : les instruments de la régulation existent, puisque les recommandations sont formulées et suivies formellement, mais la régulation elle-même, c'est-à-dire la modification du comportement des acteurs, n'est pas établie : aucun des quatre indicateurs de mise en œuvre

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

effective n'est satisfait de manière probante. L'audit légal est, à GECAMINES SA, un mécanisme de régulation potentiel dont l'effet dépend d'un relais que les organes de gouvernance n'assurent pas. Trois lectures théoriques éclairent cette rupture.

La lecture par la gouvernance. Le commissaire aux comptes alerte le niveau institutionnel de la gouvernance, mais celui-ci ne traduit pas l'alerte en règles applicables par le niveau organisationnel (Ebondo wa Mandzila, 2004). L'AUSCGIE, en interdisant au commissaire aux comptes toute immixtion dans la gestion, fait de cette traduction une compétence exclusive du conseil d'administration, du comité d'audit et de la direction générale. Lorsque ces organes ne disposent pas d'un mécanisme de suivi, le rapport d'audit réduit l'asymétrie d'information sans réduire le comportement opportuniste : l'information circule, la décision ne suit pas.

La lecture par la dissuasion. L'audit légal a porté la probabilité de détection à un niveau élevé, puisque le non-respect est relevé chaque année. Mais aucune conséquence n'est attachée à la détection : aucun délai n'est fixé, aucun responsable n'est désigné, aucune sanction n'est évoquée par les personnes interrogées. Au sens de Becker (1968), le coût attendu du non-respect reste faible et l'effet dissuasif de l'audit est neutralisé. La répétition du constat finit par en réduire la portée : le rapport devient, selon l'expression de Power (1997), un document attendu, dont le contenu ne surprend plus.

La lecture par la demande d'audit. DeFond et Zhang (2014) et Djoutsa Wamba et Tagne (2014) ont montré que la qualité de l'audit dépend de l'audité. Nos résultats prolongent cette idée en déplaçant l'attention de la coopération pendant la mission vers la réception des conclusions après la mission : le comportement des audités conditionne non seulement la qualité de l'audit, mais aussi son utilité. Un audit de qualité reçu par une organisation qui n'a pas de mécanisme pour traiter ses conclusions produit des rapports et peu de changements. Ce constat n'est pas propre au cas étudié : il reproduit, à l'échelle d'une entreprise, la lacune que le rapport MAPS II (2020) relève pour l'ensemble du système congolais.

Il en résulte une proposition théorique : la contribution de l'audit légal au respect d'une réglementation prend la forme d'une chaîne dont les trois premiers maillons (détecter, révéler, recommander et suivre) relèvent de l'auditeur, et les trois suivants (décider de corriger, actualiser les procédures, les appliquer) relèvent de l'entité. À GECAMINES SA, la chaîne se rompt entre la recommandation et la décision. La **qualité** de l'audit, au sens de De Angelo (1981), et son

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

effectivité, entendue comme sa capacité à provoquer une correction, sont deux propriétés distinctes : un audit peut satisfaire pleinement à la première sans produire la seconde.

Plusieurs explications concurrentes doivent être mentionnées. La contrainte de trésorerie, qui empêche la société de respecter les délais contractuels de paiement, peut conduire à négocier directement avec les fournisseurs qui acceptent de lui faire crédit. Les dépenses non budgétisées sont autorisées selon l'urgence, notamment pour répondre aux exigences de l'actionnaire unique : lorsque le principal lui-même sollicite des dépenses hors procédure, le problème d'agence se déplace. Ces facteurs ne contredisent pas les résultats ; ils indiquent que la rupture de la chaîne tient aussi à des contraintes que le commissaire aux comptes ne peut pas modifier.

Notre position au sein du cabinet impose enfin d'examiner la part de la rupture qui revient au commissaire aux comptes lui-même (section 1.3.5). Trois éléments la mettent en évidence. Les recommandations ne sont ni hiérarchisées ni assorties d'un délai proposé, ce que relève le répondant qui les juge superficielles. Le suivi exercé par le cabinet consiste à constater, d'un exercice à l'autre, que l'observation n'est pas levée, et aucun élément recueilli n'indique que la persistance du manquement ait donné lieu à une alerte d'un niveau plus élevé. Enfin, le constat, tel qu'il est formulé dans les documents examinés, n'est pas chiffré, ce qui prive les organes de gouvernance d'une mesure de l'enjeu. Le principe de non-immixtion interdit à l'auditeur de corriger lui-même les pratiques, mais il ne l'empêche pas de rendre ses constats plus difficiles à ignorer. La rupture de la chaîne tient donc principalement à l'entité, mais pas exclusivement.

Ces résultats conduisent à des recommandations qui visent à rétablir le maillon manquant, dans le respect du principe de non-immixtion :

- **au comité d'audit** : instituer un tableau de suivi des recommandations du commissaire aux comptes indiquant, pour chacune, le responsable, le délai, l'état d'avancement et les pièces probantes ; l'examiner chaque trimestre et en rendre compte au conseil d'administration ; exiger une réponse écrite et datée de la direction à chaque lettre de contrôle interne ; entendre le commissaire aux comptes hors la présence de la direction au moins une fois par an ;
- **à la direction générale** : rendre obligatoire le visa de la cellule de passation des marchés pour tout achat supérieur aux seuils réglementaires, et subordonner le paiement à ce visa ;
- **au commissaire aux comptes** : hiérarchiser ses recommandations et les assortir du risque encouru, de l'action attendue et d'un délai proposé ; chiffrer, dans la mesure du possible, le

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

nombre et la valeur des achats effectués hors procédure ; introduire une part d'imprévisibilité dans ses contrôles, conformément à la norme ISA 240 ; porter les observations non levées après plusieurs exercices à la connaissance de l'assemblée générale, conformément à l'article 716 de l'AUSCGIE ; ne pas concevoir lui-même les procédures qu'il aurait ensuite à contrôler, afin d'éviter une menace d'autorévision ;

- **à l'État actionnaire** : inscrire la mise en œuvre des recommandations des commissaires aux comptes parmi les objectifs assignés aux mandataires publics.

Le tableau 10 synthétise ces recommandations et associe à chacune la faiblesse qu'elle vise et un indicateur permettant d'en suivre la mise en œuvre.

Tableau N°10 : Synthèse des recommandations et indicateurs de suivi

Destinataire	Mesure principale	Faiblesse visée	Indicateur de suivi proposé
Comité d'audit	Tableau de suivi trimestriel des recommandations (responsable, délai, état d'avancement, pièces probantes)	Absence de méthode de suivi et de délai	Proportion d'observations levées à chaque exercice
Direction générale	Visa obligatoire de la cellule de passation pour tout achat au-delà des seuils, condition du paiement	Contournement de la cellule	Part des achats au-delà des seuils validés par la cellule
Commissaire aux comptes	Recommandations hiérarchisées, chiffrées et assorties d'un délai ; information de l'assemblée générale sur les observations non levées	Recommandations peu contraignantes	Nombre d'observations non levées portées à l'assemblée générale
État actionnaire	Mise en œuvre des recommandations inscrite dans les objectifs des mandataires publics	Absence de conséquence attachée aux constats	Prise en compte dans l'évaluation des mandataires

Source : *notre élaboration.*

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

Conclusion

Cet article s'est interrogé sur la capacité de l'audit légal à mettre en évidence le non-respect des procédures de passation des marchés publics et à réguler le comportement des acteurs, dans le cas de GECAMINES SA. Fondée sur la triangulation de documents, d'un questionnaire et d'entretiens, et sur une analyse de sensibilité limitant l'auto-évaluation des répondants du cabinet, l'étude aboutit à deux résultats. Le premier est que l'audit légal détecte et révèle : le non-respect des procédures est relevé par écrit sur cinq exercices documentés, et au moins neuf audités sur dix reconnaissent au commissaire aux comptes la capacité de détecter, huit sur dix celle de révéler ; H1 est confirmée. Le second est que les recommandations sont formulées et suivies formellement, mais ne sont pas mises en œuvre : aucune observation n'a été levée sur cinq exercices documentés et la cellule de passation créée en 2022 reste marginale, faute de délai, de responsable et de mécanisme de suivi au sein des organes de gouvernance ; H2 n'est que partiellement confirmée.

La contribution principale de l'article est de distinguer la qualité de l'audit de son effectivité. La littérature issue de De Angelo (1981) apprécie l'audit par sa capacité à découvrir et à révéler ; le cas étudié montre qu'un audit peut remplir ces deux conditions sans modifier les pratiques qu'il dénonce, parce que l'effectivité dépend d'un maillon qui n'appartient pas à l'auditeur. Sur le plan pratique, l'outil qui manque n'est pas un rapport supplémentaire, mais un dispositif de traitement des recommandations au niveau du comité d'audit, appuyé par des recommandations plus précises, hiérarchisées et assorties de délais.

L'étude comporte des limites. Elle porte sur un cas unique, et ses résultats relèvent d'une généralisation analytique et non statistique. L'échantillon de trente personnes est raisonné, et les réponses n'ont pas pu être ventilées entre les deux organisations, ce que l'analyse de sensibilité ne compense que partiellement. Les entretiens ont été codés par le seul auteur, sans double codage indépendant, et l'enquêteur pouvait être identifié par les audités comme membre du cabinet. Le respect des procédures n'a pas été mesuré sur les dossiers de marchés, auxquels nous n'avons pas eu accès : l'étude ne mesure ni la proportion des achats concernés ni le montant des dépenses inéligibles. Enfin, notre appartenance au cabinet étudié appelle une lecture prudente des conclusions favorables au cabinet, même si celles-ci reposent d'abord sur des documents et sur l'avis des audités. Elle appelle la même prudence pour l'imputation à l'entité de l'absence de correction. Ces limites ouvrent des perspectives : une réplication conduite par un chercheur

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

extérieur au collège des commissaires aux comptes, une étude comparative portant sur plusieurs entreprises du portefeuille de l'État, un suivi longitudinal du sort d'un ensemble de recommandations d'audit afin d'identifier les facteurs de leur mise en œuvre, et, à partir de l'accès aux dossiers de marchés, une mesure directe du taux de conformité permettant d'estimer statistiquement la relation entre qualité de l'audit, gouvernance et conformité.

Le tableau 11 récapitule les principaux éléments de la recherche.

Tableau N°11 : Synthèse de la recherche

Élément	Contenu
Question de recherche	Dans quelle mesure l'audit légal met-il en évidence le non-respect des procédures de passation des marchés publics et régule-t-il le comportement des acteurs à GECAMINES SA ?
Démarche	Positionnement post-positiviste ; raisonnement hypothético-déductif ; étude de cas unique (2018-2025) ; triangulation de documents, d'un questionnaire (n = 30) et d'entretiens
Résultat relatif à H1	Confirmée : constat écrit sur cinq exercices documentés ; détection 93,33 % et révélation 86,67 % (bornes basses de 90 % et 80 % chez les audités)
Résultat relatif à H2	Partiellement confirmée : recommandations formulées (96,67 %) et suivies (70 %), mais mise en œuvre effective non établie (aucune levée ; neuf marchés validés par la cellule en 2022-2025)
Contribution théorique	Distinction entre la qualité de l'audit et son effectivité ; chaîne de contribution de l'audit rompue entre la recommandation et la décision
Contribution pratique	Dispositif de suivi des recommandations au niveau du comité d'audit ; recommandations hiérarchisées, chiffrées et assorties de délais
Limites	Cas unique ; échantillon raisonné ; absence d'accès aux dossiers de marchés ; position d'initié de l'auteur
Perspectives	Réplication par un chercheur extérieur ; étude comparative d'entreprises publiques ; suivi longitudinal des recommandations ; mesure directe du taux de conformité

Source : *élaboration de l'auteur.*

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

BIBLIOGRAPHIE

1. Bardin, L. (2013). *L'analyse de contenu*. Paris : Presses Universitaires de France ;
2. Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy, 76*(2), 169-217 ;
3. Brannick, T. et Coghlan, D. (2007). In Defense of Being "Native": The Case for Insider Academic Research. *Organizational Research Methods, 10*(1), 59-74 ;
4. Bromley, P. et Powell, W. W. (2012). From Smoke and Mirrors to Walking the Talk: Decoupling in the Contemporary World. *The Academy of Management Annals, 6*(1), 483-530 ;
5. Carassus, D. et Cormier, D. (2003). Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude. *Comptabilité – Contrôle – Audit, 9*(1), 171-188 ;
6. Charreaux, G. (dir.) (1997). *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits*. Paris : Economica ;
7. Charreire Petit, S. et Durieux, F. (2014). Explorer et tester : les deux voies de la recherche. In R.-A. Thiétart et al., *Méthodes de recherche en management* (4e éd.). Paris : Dunod ;
8. Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (4e éd.). Thousand Oaks : Sage ;
9. Creswell, J. W. et Plano Clark, V. L. (2018). *Designing and Conducting Mixed Methods Research* (3e éd.). Thousand Oaks : Sage ;
10. Cyert, R. M. et March, J. G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*. Englewood Cliffs : Prentice-Hall ;
11. De Angelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics, 3*(3), 183-199 ;
12. DeFond, M. et Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics, 58*(2-3), 275-326 ;
13. Djoutsa Wamba, L. et Tagne, F. A. G. (2014). Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ? *La Revue Gestion et Organisation, 6*, 93-103 ;

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

14. Ebondo wa Mandzila, E. (2004). *La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise*. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris XII Val-de-Marne ;
15. Fazekas, M. et Kocsis, G. (2020). Uncovering High-Level Corruption: Cross-National Objective Corruption Risk Indicators Using Public Procurement Data. *British Journal of Political Science, 50*(1), 155-164 ;
16. Francis, J. R. (2004). What Do We Know about Audit Quality? *The British Accounting Review, 36*(4), 345-368 ;
17. Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C. et Jolibert, A. (2018). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion : réussir son mémoire ou sa thèse* (3e éd.). Montreuil : Pearson ;
18. Greene, M. J. (2014). On the Inside Looking In: Methodological Insights and Challenges in Conducting Qualitative Insider Research. *The Qualitative Report, 19*(29), 1-13 ;
19. International Auditing and Assurance Standards Board (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (ISA 240, ISA 250 et ISA 265). New York : IFAC ;
20. Jensen, M. C. et Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics, 3*(4), 305-360 ;
21. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. et Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, 32*(Supplement 1), 385-421 ;
22. 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 ;
23. Meyer, J. W. et Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology, 83*(2), 340-363 ;
24. Nederhof, A. J. (1985). Methods of Coping with Social Desirability Bias: A Review. *European Journal of Social Psychology, 15*(3), 263-280 ;
25. Observatoire de la Dépense Publique [ODEP] (2019). *Contrôle citoyen de l'exécution du budget de l'État de janvier à septembre 2019*. Kinshasa : ODEP ;

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

26. OHADA (2014). *Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique*, adopté le 30 janvier 2014 à Ouagadougou ;
27. OHADA (2017). *Règlement n° 01/2017/CM/OHADA du 8 juin 2017 portant harmonisation des pratiques des professionnels de la comptabilité et de l'audit dans les pays membres de l'OHADA* ;
28. Organisation de Coopération et de Développement Économiques [OCDE] (2015). *Recommandation du Conseil sur les marchés publics*. Paris : OCDE ;
29. Organisation de Coopération et de Développement Économiques [OCDE] (2016). *Prévention de la corruption dans les marchés publics*. Paris : OCDE ;
30. Organisation de Coopération et de Développement Économiques [OCDE] (2024). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises 2024*. Paris : OECD Publishing ;
31. Palmrose, Z.-V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review, 63*(1), 55-73 ;
32. Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J.-Y. et Podsakoff, N. P. (2003). Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. *Journal of Applied Psychology, 88*(5), 879-903 ;
33. Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research, 24*(93), 49-68 ;
34. Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford : Oxford University Press ;
35. Raudla, R., Taro, K., Agu, C. et Douglas, J. W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review, 16*(2), 217-233 ;
36. République Démocratique du Congo (2010). *Loi n° 10/010 du 27 avril 2010 relative aux marchés publics* ;
37. République Démocratique du Congo (2020). *Rapport d'évaluation du système de passation des marchés publics de la République Démocratique du Congo selon la méthodologie MAPS II*, rapport final, juin 2020 ;
38. Simon, H. A. (1947). *Administrative Behavior*. New York : Macmillan ;

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Num 38 Octobre 2026

39. Søreide, T. (2002). *Corruption in Public Procurement: Causes, Consequences and Cures*. Bergen : Chr. Michelsen Institute, rapport R 2002:1 ;
40. Thai, K. V. (2001). Public Procurement Re-examined. *Journal of Public Procurement, 1*(1), 9-50 ;
41. Thiétart, R.-A. et al. (2014). *Méthodes de recherche en management* (4e éd.). Paris : Dunod ;
42. Vu, V. H. et Causse, G. (2011). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal selon les auditeurs : tentative d'explication théorique. *Comptabilités, économie et société*, Montpellier, mai 2011 (hal-00650588) ;
43. Watts, R. L. et Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics, 26*(3), 613-633 ;
44. Yin, R. K. (2018). *Case Study Research and Applications: Design and Methods* (6e éd.). Thousand Oaks : Sage.