

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Abou Bekr Belkaïd de Tlemcen

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion



THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES ECONOMIQUES

Thème

**Le Rôle de l'Audit Interne
dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise :
Cas Entreprises Algériennes**

Présentée et soutenue publiquement par:

Mr. ZIANI Abdelhak

Sous la direction du: Pr. Abdeslam BENDIABDELLAH (U. Tlemcen)

JURY

Pr BENBOUZIANE Mohamed	Université de Tlemcen	Président
Pr BENDIABDELLAH Abdeslam	Université de Tlemcen	Encadreur
Dr BOUTELDJA Abdenacer	Université de Tlemcen	Examineur
Pr SALEM Abdelazziz	Université d'Oran	Examineur
Pr BENBAYER Habib	Université d'Oran	Examineur
Dr BACHOUNDA Rafik	Université de Sidi Bel Abbes	Examineur

Année Universitaire: 2013/2014

Remerciements

Je remercie très chaleureusement mon directeur de thèse, monsieur le professeur BENDI ABDALLAH Abdessalem, qui, malgré ses nombreuses occupations, a accepté de prendre la direction de cette thèse en cours de route, transformant ainsi les difficultés rencontrées en une expérience. Je lui suis également reconnaissant de m'avoir assuré un encadrement rigoureux tout au long de ces années.

Mes remerciements s'adresse aux membres du Jury qui me font l'honneur de participer à la soutenance.

Mes remerciements les plus sincères s'adresse également à Messieurs les professeurs Mohamed BENBOUZIANE, Abdelatif KERZABI et Assia KHIAT pour l'honneur qu'ils me font d'évaluer mes travaux. Je remercie particulièrement aussi, Monsieur Mostapha CHARIF et M^{elle} Amina Gari, pour tout ce qu'ils m'ont apporté ainsi qu'à la thèse.

Je remercie les membres du laboratoire « L.A.H.R.M.O » qui m'ont exprimé beaucoup de gentillesse et de sympathie. Par ailleurs, je remercie abdelrazak pour son aide administrative et son soutien.

Dédicace

Je tiens à remercier du fond du cœur mes parents qui m'ont aidé à aller au devant et m'ont inculqué la valeur du travail sérieux et accompli.

Je remercie chaleureusement ma chère épouse, Khwira, pour la grande patience, l'encouragement et la confiance qu'elle m'a témoigné dont elle a fait preuve à la relecture de mon manuscrit. Je tiens à la remercier surtout pour son soutien morale ininterrompu et ses nombreux conseils tout le long de ma thèse.

Je dédie cette thèse à mes frères et mes sœurs pour leurs soutiens qui m'ont été bien utile durant ma thèse. Je voudrais également remercier mes collègues doctorants pour leur soutien.

Enfin, un grand merci à tous ceux qui m'ont moralement ou pratiquement soutenue et dont ces lignes ont accidentellement oublié de mentionner.

Sommaire:

INTRODUCTION GENERALE

CHAPITRE I : APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT INTERNE

INTRODUCTION DU CHAPITRE I

Section 01 : généralités sur l'audit

Section 02 : généralités sur l'audit interne :

Section 03 : l'audit interne et ses facteurs voisines

Section 04 : les formes d'audit interne

Section 05: la mission de l'audit interne

Section 06 : L'audit interne et ses outils:

CONCLUSION DU CHAPITRE I

CHAPITRE II: LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE : REVUE DE LA LITTÉRATURE

INTRODUCTION DU CHAPITRE II

Section 01 : Généralités sur la gouvernance d'entreprise

Section 02 : les participants de la gouvernance d'entreprise

Section 03 : les mécanismes de gouvernance d'entreprise

Section 04 : la responsabilité sociale de l'entreprise

CONCLUSION DU CHAPITRE II

CHAPITRE III: LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE DANS LE RENFORCEMENT DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE : QUELLE EFFICACITÉ ?

INTRODUCTION DU CHAPITRE III

Section 1 : L'audit interne, théorie de l'agence et théorie des coûts de transaction

Section 2 : Le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne.

Section 3: Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM)

Section 4 : L'audit interne comme une solution aux problèmes d'asymétrie d'information

CONCLUSION DE CHAPITRE III

Chapitre IV : ETUDE DE CAS

INTRODUCTION DU CHAPITRE IV

Section 01 : La réalité et la perspective de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Section 02 : Etude de Cas : Le Rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des Entreprises Algériennes.

CONCLUSION DE CHAPITRE IV

CONCLUSION GENERALE

Introduction générale

Suite aux scandales financiers qui ont secoué ces dernières années les Etats-Unis, l'Europe et même le Japon¹ l'audit interne est devenu un outil incontournable au sein de la gouvernance d'entreprise. A cet effet, on peut affirmer que l'audit interne a un rôle important à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information, ainsi que dans l'équilibre de pouvoir par la présence du comité d'audit.

L'auditeur interne, à travers ses qualités personnelles (compétence, connaissance,...etc.) pourra contribuer à la gouvernance d'entreprise. En effet, la théorie de l'agence le considère comme un mécanisme de règlement des conflits.

Ce phénomène est défini par L'institut des auditeurs internes (The Institute of Internal Auditors : IIA), association internationale qui fédère les instituts d'audit interne nationaux, comme 'une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité''².

Cette nouvelle définition exige aux auditeurs internes de jouer un rôle important dans le processus de la gouvernance d'entreprise, elle situe bien la place de la fonction d'audit interne dans la gouvernance d'entreprise « évalue les processus de management des risques d'une organisation, de contrôles et de gouvernement d'entreprise. Il offre ainsi à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour les améliorer »

Il est donc le pilier au sein de la gouvernance à travers la protection des intérêts des actionnaires.

¹ (Enron en novembre 2001 ; Anderson en janvier 2002 ; Worldcom en mars 2002 ; Vivendi en juillet 2002 ; Global Crossing en janvier ; Elf et Crédit Lyonnais 2004, etc.)

² . Il s'agit de la traduction de la définition de L'IIA adapté par le conseil d'administration de L'IFACI depuis 2002.

La gouvernance d'entreprise qui est défini par le comité Cadbury comme étant 'le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées'³, devient comme un moyen de protection des risques, il est apparu comme le sujet qui a soulevé le plus de débat en matière du management au cours de ces dernières années dans le monde des affaires, politiques et académiques.

Originellement, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, c'est-à-dire un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent⁴. Donc, il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) avec les dirigeants de l'entreprise (agents).

La gouvernance d'entreprise est aussi considérée comme un processus d'amélioration continué qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir. A cet effet, elle n'est pas seulement l'affaire des grandes sociétés cotées bourse, la gouvernance, c'est faire de toutes les sociétés, quels que soient leur taille et leur statut et leurs domaines d'activité stratégique (DAS).

La relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise est une relation récente. En effet, avant il y avait l'audit externe « commissaire aux comptes, cabinets d'audit,... etc. » qui, selon la théorie de l'agence, apparait comme un mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent (dirigeant) c'est-à-dire de vérifier que les dirigeants ont bien respecté toutes ses obligations contractuelles, cela veut dire que l'audit interne n'est pas considéré par cette théorie comme un mécanisme de surveillance au sein de la relation d'agence, mais avec le développement qui a connu la gouvernance ces dernières années l'audit interne lui aussi est devenu un outil important dans cette dernière.

Aujourd'hui l'audit interne a un rôle important à jouer dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise surtout après les nouvelles obligations des lois Sarbanes-Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financière (LSF)

³. Comité cadbury.1992. « Report of the committee on financial aspect of corporate: <http://www.ecgi.org/codes/document/Cadbury.pdf> (02/12/2011).

⁴. Ebondon Wa Mandzila E., 2007. « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lecteurs théoriques et enjeux pratique », 1ère Journée de recherche sur l'audit interne : <http://cermat.iae.univ>

du 1^{er} aout 2003 en France en matière de contrôle interne. En effet, ces deux lois obligent le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne. A ce titre, l'audit interne doit jouer un rôle fondamental dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. Ceci est confirmé par la norme internationale de l'audit interne : Norme 2130 « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue »⁵.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiféré de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne.⁶ Ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur.

1-Thème de recherche :

Le rôle que doit entreprendre la fonction de l'audit interne étant au centre de notre problématique. Nous abordons de manière exhaustive la relation étroite qui prévaut entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, sachant que cette relation a une grande importance au sein des entreprises algériennes. Ces dernières années, ces entreprises sont obligées non seulement de créer une fonction d'audit interne mais aussi de renforcer son rôle surtout dans le domaine de la gouvernance d'entreprise, ce mécanisme peut conduire ces entreprises à créer la valeur ajoutée en répondant aux attentes des parties prenantes. A cet effet, notre sujet est présenté comme suit : « *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise* ».

⁵. The Institute of Internal Auditors.(IIA).2013. « International standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) » by IASB: <http://na.theiia.org/standards-guidance/public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>

⁶. L'instruction MIPI n° 079/SG/07 du 30 janvier 2007 (dont le but de renforcer la loi précédant (loi 88/01)), et la publication de la troisième orientation du chef de gouvernement en 2003.

2- La problématique de la recherche :

Nous entendons par l'appellation «audit interne efficace» un mécanisme qui aide la gouvernance d'entreprise à renforcer la confiance entre les actionnaires (principal) et managers (agent). En effet, il joue un rôle fondamental dans la transparence de l'information financière ainsi que participe au bon fonctionnement de l'entreprise. La réussite de ce mécanisme doit dépendre de son rattachement on parle ici de l'indépendance de l'audit interne, plus le niveau d'indépendance est élevé plus l'activité de l'audit sera efficace.

L'objectif est donc, de savoir comment l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, et la problématique serait :

« Comment l'audit interne peut-il contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise ? »

3-Hypothèses :

Pour aborder cette problématique, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : L'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne ;

Hypothèse 2 : On peut compter sur l'audit interne comme un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance ;

Hypothèse 3 : L'audit interne peut réduire l'asymétrie d'information pour une bonne gouvernance ;

Hypothèse 4 : Il y a une relation positive entre la fonction de l'audit interne et les parties prenantes à travers la protection de leurs droits.

Selon Richard Chambers président de l'Institute of Internal Auditors (IIA), une bonne gouvernance passe par deux éléments essentiels⁷ : premièrement, un bon système de contrôle interne, et deuxièmement, une gestion stratégique des risques. C'est à partir de cette réflexion que nous avons établi les deux premières hypothèses,

⁷. Ifaci., 2010, « Les challenges de l'audit interne : aujourd'hui et demain », Actes du petit-déjeuner débat, Disponible sur le site : www.ifaci.com/dl.php?...Actes-petit-dej-richard-chambers-22-10-10-VF_1.pdf

c'est-à-dire étudier la relation entre la fonction d'audit interne, le contrôle interne et la gestion des risques. Quant à la troisième hypothèse, elle a été examinée par Ebondon Wa Mandzila dans son étude intitulée « Gouvernance de L'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », ce qui nous a poussé à reprendre la même hypothèse et essayer de la traiter dans un environnement spécifique, qui est le cas algérien.

4- Objectifs et organisation de la thèse :

L'objectif de la thèse est de savoir comment l'audit interne peut vraiment contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise, à travers une enquête basée sur le traitement de questionnaires adressés à un ensemble entreprises algériennes. Cette thèse qui traite le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise, comporte quatre chapitres.

Le premier consiste en une approche théorique de l'audit interne, il s'agit d'éclairer ce phénomène, en présentant d'abord, son historique, ses différentes définitions, ses objectifs, ses métiers principaux, ses normes internationales et ses fonctions voisines, car l'audit interne n'est pas le seul mécanisme de contrôle au sein de l'entreprise. Ensuite, nous abordons les différents types d'audit interne pour avoir une idée plus approfondie, nous montrons aussi les différents outils de l'audit, en effet, ces outils sont considérés comme des moyens d'aide à l'auditeur pour bien réaliser sa mission. Enfin, nous présentons la mission d'audit et comment elle est conduite, il est bien clair que toute mission d'audit passe par trois phases principales « préparation, analyse et conclusion ».

La deuxième partie aborde la question de la gouvernance d'entreprise avec laquelle nous proposons quelques définitions concernant ce concept. Ainsi, nous présentons l'importance de la gouvernance, c'est-à-dire : pour quoi la gouvernance ? Les participants de la gouvernance de l'entreprise sont des éléments fondamentaux au sein de la gouvernance, ils sont considérés comme les piliers de l'entreprise. A cet effet, nous examinons chacun séparément pour connaître son rôle au sein de l'entreprise.

Plusieurs organisations ont essayé de développer la thématique de la gouvernance d'entreprise. En effet, elles ont élaboré les différents principes de la gouvernance « OCDE, Rapport Gadbury, Le Rapport King,...etc. ». Nous analysons d'abord ces

principes, ensuite, nous montrons leur importance. Par ailleurs, nous présentons les mécanismes de la gouvernance (mécanisme interne et mécanisme externe) afin de connaître leurs rôles et leurs participations au bon fonctionnement de l'entreprise. Enfin, nous ferons le tour des différents modèles de gouvernance à travers le monde.

Le troisième chapitre analyse la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise. En effet, nous commençons par l'étude du rôle de l'audit interne dans l'évaluation de système du contrôle interne, ensuite, nous montrons quel est son rôle dans la gestion des risques, c'est-dire comment l'audit interne évalue le processus de gestion des risques. Nous présentons aussi l'audit interne comme mécanisme essentiel dans l'asymétrie d'information, l'asymétrie d'information est l'un des problèmes majeurs auxquels est confrontée la gouvernance de l'entreprise. Il est vrai que ce mécanisme a un rôle à jouer dans la transparence des informations financières. Enfin, nous présentons la relation entre l'audit interne et les parties prenantes. Les parties prenantes (salariés par exemple), grâce à leurs représentants au comité d'entreprise ont le droit de recevoir l'information sur la situation financière de l'entreprise.

Dans le dernier chapitre on essaye, de notre part, d'étudier et d'analyser les points de vue des spécialistes, dont les professionnels (les directeurs des services d'audit interne, les auditeurs,...etc.), en ce qui concerne les acteurs déterminants le rôle de l'audit interne ainsi que les domaines dont lequel l'audit interne contribue à améliorer la gouvernance d'entreprise. Ce chapitre repose sur l'administration et l'exploitation d'un questionnaire adresse à un ensemble d'entreprises algériennes ainsi que des entretiens avec des responsables de la fonction d'audit interne

5- La revue de littérature :

Quelques études ont une relation avec notre thème, elles concernent trois angles fondamentaux qui sont comme suit :

- 1- Des études portées sur l'importance, la nature et les mécanismes de la gouvernance de l'entreprise.
- 2- Des études portées sur la nature et l'évolution de la fonction de l'audit interne.
- 3- Des études apportées sur la relation entre l'audit interne et la gouvernance de l'entreprise. Parmi ces dernières, on peut citer notamment :

-La théorie de l'agence [Jensen et Meckling (1976)] : Cette théorie a étudié le rôle de la fonction de l'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise, vu que cette fonction n'a pas été considérée par cette théorie comme un outil de surveillance au sein de la relation d'agence.

Elle a conclu après son développement que l'audit interne est l'un des principaux mécanismes de contrôle qui peut réduire les risques des conflits d'intérêts entre managers et actionnaires.

- Internal Auditing: History, Evolution, and prospects [Sridhar Ramamoorti (2003)].

Cette étude a exposé l'évolution historique de la fonction de l'audit interne, les domaines de son développement et de ce que l'on attend de lui, cette étude est arrivée à un certain nombre des résultats dont le plus important est que le 21^{ème} siècle procurera une assurance concernant la croissance des opportunités du métier de l'audit interne, et que l'évolution de ce métier devrait être assurée par les académiques pour la construction future d'une structure de connaissances de manière ordonnée.

- Auditing Risk Assessment and Management Processus [William R, Kinney, Jr (2003)].

Cette étude s'est concentré sur la fonction de l'audit interne sur la base du risque comme une nouvelle introduction à l'audit interne, elle a conclu qu'il existe trois types de risques : le risque de l'environnement, le risque des opérations des affaires et le risques des informations. A cet effet, l'audit interne peut jouer un rôle important en assurant des services à travers la gestion des risques des entreprises.

- Managing the Internal Audit Function [Douglas F, Prawitt (2003)].

Cette étude a porté son attention sur l'ensemble des acteurs liés à la direction de l'audit interne, en effet, elle a conclu que le directeur d'audit interne devrait assurer la qualité et les programmes d'amélioration qui couvrent toutes les parties des activités de l'audit interne ainsi que la continuité du contrôle afin d'assurer son efficacité. Les programmes d'assurance de qualité peuvent être contrôlées à travers deux méthode : premièrement la méthode de la fonction de l'audit interne devrait aider à crée la valeur et améliorer les opérations de l'entreprise, et deuxièmement ces méthodes

devraient aider la fonction de l'audit interne à respecter les normes internationales de l'audit interne.

- Reflections On Corporate Governance And The Role of The internal Auditors [Jan Cattryse (2005)].

Le but de cette étude est de présenter le cadre général de la gouvernance de l'entreprise et de montrer le nouveau rôle de l'audit interne dans le contexte actuel, cette étude a conclu que la gouvernance de l'entreprise est devenue une nécessité pour les entreprises à l'ère de la mondialisation surtout après l'éclatement des scandales financiers qui ont frappé les grandes entreprises mondiales. De plus, elle a montré que le rôle de l'audit interne s'est transformé suite aux développements que vit l'entreprise. Il est devenu un mécanisme important dans la gouvernance de l'entreprise.

- Gouvernance de l'entreprise : une approche par audit interne et contrôle interne [Ebondo Wa Mandzila E (2005)].

Cette étude a traité le sujet de la contribution de l'audit et du contrôle interne à la gouvernance de l'entreprise, elle a montré que l'audit et le contrôle interne sont devenus deux mécanismes de régulation du comportement des parties prenantes dans leurs relations avec la firme. De plus, elle a expliqué que les causes d'une défaillance de certaines entreprises sont causées par les mauvais systèmes de gouvernance, elle a conclu que l'asymétrie d'information entre d'une part les dirigeants et d'autre part les actionnaires et leurs représentants les administrateurs, apparaît comme l'une des premières causes de conflit au sein des entreprises managériales.

A travers des travaux de recherches antérieures, nous constatons qu'il y a un contraste évident entre le traitement de chaque étude et ses résultats, cependant on peut dire que chaque étude de ces recherches antérieures est caractérisée par une certaine spécificité, elle a, en effet, traité un ou plusieurs domaines de notre étude. De plus, nous avons essayé de relier entre les différentes idées et objectifs de ces études afin d'établir notre thématique qui vise à montrer si l'audit interne peut contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise.

Ce qui caractérise cette étude par rapport aux études précédentes, c'est qu'elle constate les acteurs déterminants du rôle de la fonction d'audit interne qui ont une

influence sur la bonne gouvernance d'entreprise ainsi que les domaines auxquels contribue l'audit interne pour améliorer la gouvernance d'entreprise. Ainsi, notre étude est située en Algérie, elle constate aussi la possibilité de compter sur l'audit interne comme un mécanisme de contrôle pour améliorer la gouvernance d'entreprise.

6-Approche de l'étude :

Pour réaliser les objectifs de notre étude nous avons utilisé l'approche descriptive et analytique afin de décrire la notion de la gouvernance d'entreprise et l'audit interne ainsi que l'analyse du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise, c'est-à-dire de savoir comment l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

7-Les outils de l'étude :

Afin d'arriver à une bonne analyse de notre recherche, soit du côté théorique ou pratique nous avons utilisé quelques outils importants dans la recherche scientifique.

Ces outils sont comme suit :

- la recherche bibliographique : comprend la consultation des ouvrages, les articles et les documents officiels ainsi que tous ceux qui ont une relation directe ou indirecte avec notre travail afin de mieux comprendre notre sujet et bénéficier des études précédentes.
- L'entretien : nous avons fait une série d'entretiens directs avec des spécialistes, principalement les professionnels (les directeurs de l'audit interne, experts de comptabilité, commissaire aux comptes et directeurs de quelques entreprises), où nous avons pu dessiner les grandes lignes de notre travail.
- Questionnaire : il est considéré comme une technique essentielle dans notre travail.

- Le programme de SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) et le programme EXCEL, nous avons utilisé ces deux programmes afin de faciliter l'opération de présentation, l'analyse et l'interprétation des données de terrain et les protéger.

CHAPITRE I:
APPROCHES THÉORIQUES DE
L'AUDIT INTERNE

INTRODUCTION :

L'audit interne est, aujourd'hui, un élément important au sein de l'entreprise. La mondialisation de l'économie, les crises qui secouent ces dernières années (Enron, WorldCom, ...etc.) imposent l'introduction de l'audit comme fonction stratégique.

En effet, l'environnement devient de plus en plus intangible, pousse les entreprises à créer et développer la fonction d'audit interne qui devient la fonction vitale et se situe au cœur du management.

Chacun responsable sait que la mission de l'audit est une mission délicate car son but est de créer une valeur ajoutée dans un environnement changeant.

Ce premier volet a pour objectif d'étudier la fonction de l'audit interne qui est un mécanisme important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur la fonction de l'audit, à travers: son historique et sa définition. Puis, dans la deuxième section, nous nous consacrerons en particulier à l'audit interne, en étudiant: sa définition, son organisation et ses objectifs ainsi que le métier de l'audit interne. Ensuite, les autres disciplines voisines de l'audit interne, à savoir l'audit externe, le contrôle interne, le contrôle de gestion, l'inspection, le management des risques, la fonction qualité et le conseil externe. Dans la quatrième section nous aborderons les différentes formes de l'audit interne, dont l'audit de la fonction comptable par les auditeurs, l'audit opérationnel, l'audit de management, l'audit stratégique et l'audit social. Dans la cinquième section, nous essayerons de définir la mission de l'audit interne, à travers les étapes suivantes: la préparation, la vérification et la phase de conclusion. Enfin, et dans la sixième section, nous présenterons les différents outils de l'audit interne, qui sont les outils d'interrogations et les outils de description.

Section 01 : Généralités sur l'audit :

Le rôle qu'englobe le terme d'audit interne et qui constitue l'objet de notre réflexion à des origines très anciennes développées à travers les siècles. Il est donc nécessaire avant de définir l'audit en générale et l'audit interne en particulier ainsi que de décrire ces méthodes, de présenter un aperçu historique de l'audit.

1. Historique :

Les latins ont donné une signification bien précise à l'audit « audire » qui signifie « écouter », ainsi que le verbe anglais « to audit » prend un sens propre d'une vérification, un contrôle et une inspection¹.

L'audit, est l'un des plus vieux métiers, l'écriture a été inventée en partie à satisfaire les nécessité des audits, Zenon papyri enregistrait l'application des audits sur le patrimoine égyptien de la règle Grec du Ptolémée Philadelphie II y'a déjà 2.500 ans. Les premiers écrivains grecs et romains tels qu'Aristophane, César, et Cicéron font mention des comptables, des auditeurs des audits des comptes et des chambres d'audit. Dès le Moyen Age, une forme d'audit interne existait parmi les manoirs de l'Angleterre où le seigneur a servi en tant que gestionnaire de la fonction de l'audit. Ainsi, les sumériens ont ressentis une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparé une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrement indépendantes². En outre, la mission de l'audit interne était pratiquée par des fonctionnaires du trésor sous l'empire romain. En effet des questeurs qui étaient des fonctionnaires du trésor sont chargés de cette mission. Il était tenu de rendre compte oralement devant une assemblée composée des auditeurs. Ils exprimaient leurs opinions objectives³.

Le premier travaille d'un audit externe a été fait par un expert-comptable indépendant en 1720 à la suite du scandale du sud Sea Bubble* en Angleterre. Cet évènement a créé un précédent dans l'histoire de l'audit.

Plus tard, avec la révolution industrielle en Angleterre plusieurs usines ont été financées par les actionnaires, cette situation a nécessité l'obligation à la fois interne et externe. En outre la loi de 1844 oblige les entreprises britanniques de mettre en place des audits afin de protéger le public.

¹ - Mikol A., 2000, « forme d'audit : L'audit interne » encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit'', Economica, Paris. p. 733.

² Laminick H.V., 1979. « Histoire de la comptabilité », Pragmons, Paris. p.17.

³ Raffegeau J, Dubois F, Menoville, D., 1984, « L'audit opérationnel ». Colloque sais-je? PUF. p.7.

. voir l'histoire du scandale du sud Sea Bubble (krach de 1720) sur l'adresse suivante :

<http://www.desjardins.com/ressources/pdf/crise01-f.pdf?resVer=1385155688000> - et

http://fr.wikipedia.org/wiki/Krach_de_1720

A cause de La même révolution industrielle apparue des Etats-Unis à la fin du XIXe siècle, les auditeurs britanniques ont été envoyés aux entreprises américaines pour par exemple Waterhouse qui a été l'envoi de plus de commissaires aux comptes des 1873. Donc, que ce sont les britanniques qui ont construit l'infrastructure de la profession d'audit aux Etats-Unis.

Un des premiers évènements clé dans l'histoire de la profession d'audit des Etats-Unis a été la création de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* en 1887.

Les audits de la fin des années 1800 et début 1900 ont été largement consacrés à l'exactitude du livre. Dans la plupart des cas, toutes les pièces justificatives ont été examinées et tous les procédures vérifiées.

Cette opinion a été de changer entre 1900 et 1917, parce que les banquiers sont devenus plus importants comme des sources de financement et parce que la pratique a commencé à rattraper son retard avec la littérature d'audit. Donc, les banquiers étaient moins préoccupés par la précision des écritures, qu'avec la qualité du bilan, ainsi comme les banquiers devenaient les utilisateurs majeurs des principaux d'audit financier, l'objective de l'audit est devenus plus intéressé avec l'évaluation des capitaux.

L'année 1941 était une année spéciale pour l'audit interne. En effet dans cette année, l'audit interne a vécu deux grands évènements, un de ces évènements a été la publication du premier livre de l'audit interne par Victor Z, l'autre a été la création de l'institute of Internal Auditors (IIA)* par 24 personnes.

Néanmoins, dans les premières années après l'IIA a été créé, l'audit interne était encore limité aux aspects comptable et financiers, ils ont été souvent appelés à aider les auditeurs externes à des examens des états financiers ou d'effectuer des travaux

* . Fondée en 1887, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) est l'organisation professionnelle nationale des Certified Public Accountants (CPA) dans le Etats-Unis, avec les membres de l'APC de plus de 370 000 dans 128 pays dans le commerce et l'industrie, Il établit des normes éthiques pour la profession et des normes de vérification américaines pour les audits d'entreprises privées, à but non lucratif.

* . L'IIA, institute of internal auditors cree en 1941, est une association professionnelle internationale de 122000 membres dont le siège est à montvale aux Etats-Unis. L'IIA est connu comme le principale association d'audit interne leader en certification, formation, recherche et conseil.

liés à la comptabilité telles que le rapprochement bancaire. Les auditeurs internes ont été vus pour jouer un rôle modeste au sein des organisations¹.

Aux milieux des années 1957 l'IIA a décrit le rôle des auditeurs internes : l'audit interne doit se préoccuper de toutes les phases d'activités tandis que la déclaration de 1947 « la version 1947 » a déclaré que l'audit interne a porté principalement sur la fonction comptable et financières mais, peut aussi traiter des questions sur l'exploitation ; cela signifie que la version de 1957 a énoncé des responsabilités de l'auditeur interne.

En 1963 l'audit interne a vécu une autre évolution concernant ces objectifs. En effet l'étude menée par le National Conference Board Industriels sur le programme de l'audit interne auprès de 155 organisations a montré cinq objectifs principaux de l'audit interne :

- 1- Déterminer le caractère adéquat du système de contrôle.
- 2- Enquêter sur la conformité aux politiques et procédures organisationnelles
- 3- Vérifier l'existence d'actifs, d'assurer que les garanties appropriées pour les actifs soient maintenues pour prévenir ou découvrir la fraude.
- 4- Vérifier la fiabilité du système de comptable et de reporting.
- 5- Signaler les conclusions à la direction et recommander des mesures correctives si nécessaires.

Comme mentionné précédemment, les Grecs, les Romains et les Egyptiens faisaient l'audit avant la naissance du christ. L'audit comprenait un examen de l'exactitude des registres comptables.

Aux Etats-Unis il n'y avait guère besoin de l'audit interne dans la période coloniale parce qu'il y'avait peu de grande industrie. A l'époque, les manuels de comptabilité n'étaient pas reconnus, ceci dit le gouvernement n'a pas marginaliser la fonction de l'audit interne au sein de l'entreprise. En effet, le première Congrès américain en 1789 a approuvé une loi qui comprenait une provision pour la nomination d'un secrétaire du trésor, un contrôleur et un auditeur. Le rôle de l'auditeur était de recevoir tous les comptes publics, les examiner et de certifier les soldes.

¹. Moeller R., Witt, H.N., 1999, "Brink's Modern Internal Auditing", 5th, John Wiley & Sons, Inc, New York, p.256.

La société Krupp en Allemagne était devenue l'une des sociétés qui utilisait des auditeurs. En effet, Krupp apparemment a employé un certain type de personnel d'audit interne des 1875, l'activité de l'audit était déterminée si les lois, les contrats, les politiques et procédures ont été correctement observées en conformité avec la politique établie et avec succès.

Un autre changement radical dans la fonction de l'audit interne c'est produit en 1987 avec le rapport de la commission treadway*, la commission a été formée pour étudier la cause de la fraude dans les rapports financiers. Le comité a conclu que la fonction de l'audit interne devrait premièrement exister dans chaque entreprise publique, deuxièmement, il devrait y avoir un comité d'audit composé de non directeurs de gestion de la société. Ce qui signifie, que ces conclusions non seulement ont amélioré la fonction de l'audit interne mais ont pointé le rôle de l'audit interne vers la fraude.

C'est pourquoi, Brink et Witt ont noté que la fonction de l'audit interne s'est évoluée à des niveaux très élevés dans tous les domaines opérationnels et s'est imposé comme un élément apprécié et respecté de partie supérieure.¹

En Algérie, l'audit interne a longtemps confiné au niveau de la fonction comptable et financière qui est devenu obligatoire dès 1980 (article 40 de la loi 88 /01 du 12 janvier 1988) dans toutes les EPE (Entreprises publiques économiques. Ce dernier énonce ce qui suit :

« Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement. »² Par la suite, cette obligation légale fut abrogée en 1995. Depuis, l'audit interne est devenu facultatif. Donc, l'Algérie est un des rares pays à avoir imposé l'audit interne à travers un texte de loi.

Pour conclure, la fonction de l'audit interne a subi des changements significatifs au cours du siècle dernier, l'objectif principal de la fonction d'audit interne est passé du

* . La Commission a été organisée par cinq organisations de comptabilité : IIA, l'AICPA, American Accounting Association (AAA), Institute of Management Accountants (IMA) et de Financial Executives International (FEI)-connue comme le Comité des Sponsoring Organizations (COSO)

¹ . Brink V.Z, Witt, H.N., 1982, "Modern Internal Auditing", John Wiley & Sons, Inc, New York, p.78.

² . Article 40, Journal officiel, 27^{ième}, N°2, Mercredi 13 Janvier 1988, p.22.

celle de la détection des fraudes à aider les gens dans la prise de décisions en commençant par une évaluation des risques.

2. Définition de l'audit :

Comme on l'a mentionné précédemment, le concept de l'audit est un concept ancien, visait à vérifier et protéger les états financiers. C'est pour quoi la mission de l'audit à longtermes été liée à la Cour des comptes.¹ Comme disait Mikol, il s'agit d'une mission de vérification comptable².

En général, l'audit est définie comme "un processus systématique d'objectivité et d'évaluation des preuves concernant l'état actuel de l'entité, région, processus, compte financier ou le contrôle et en la comparant aux prédéterminé, critères acceptés et communiquer les résultats aux utilisateurs prévus. Les critères auxquels l'état actuel est comparé peut être une norme légale ou réglementaire (comme la Loi Sarbanes-Oxley)*, ou générés en interne des politiques et procédures".³

Bécour et Bouqui, définit l'audit comme 'l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes.'⁴

Elle est en effet définie selon les mêmes auteurs comme 'un outil de management qui s'applique aussi bien à la gestion stratégique qu'aux processus et systèmes de contrôle et de pilotage.'⁵

L'audit cherche à évaluer la concordance entre des assertions et la réalité. C'est à travers ce point que l'Association Américaine de Comptabilité (A.A.A) considère l'audit comme étant 'le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant les faits et événements économiques, de manière à garantir la correspondance entre ces

¹. Mikol A., Op. cite, p.734.

². Idem, p.735.

*. Le 29 aout 2002 le congress américain a adopté le Sarbane-Oxley du nom du représentant Michael Oxley et du sénateur Paul Sarbanes.

³. Weber C.P, Kagermann H, Küting K, Kinney W., 2008, "Internal Audit Handbook", Springer, Berlin, p.2

⁴. Bécour J.C, Bouquin H.,2008, "Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance", 3^{ed}, Economica, Paris, p.12.

⁵.Idem, p.425.

assertions et les critères admis, et à communiquer le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés.”¹

Ces définitions de l’audit convergent vers les points suivants :

- Confié à un professionnel « indépendant » (audit interne ou externe) ;
- Utilisant une méthodologie spécifique ;
- justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes.

L’audit est donc une fonction indépendante qui vise à améliorer le bon fonctionnement de l’entreprise par une approche systématique.

Section 02 : Généralités sur l’audit interne :

1. L’audit interne: quelle définition ?

En ce qui concerne l’audit interne, de nombreuses définitions ont été formulées pour définir ce concept. Nous choisirons trois (3) dont les plus importants :

L’IIA a proposé en 1989 la définition suivante : « l’audit interne est une fonction indépendante d’appréciation exercée dans une organisation par une de ses départements pour examiner et évaluer les activités de cette organisation, l’objectif de l’audit interne est d’aider les membres de l’organisation à exercer efficacement leur responsabilité. A cet effet, l’audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils, et informations sur les activités examinées ».²

Additivement à l’argumentation de Candau "l’audit est le contrôle des contrôles³, ce qui signifie qu’il devrait mesurer et évalue l’efficacité du système de contrôle interne dans les entreprises".

Mais la définition la plus récente qui est cohérente avec le rôle actuellement de l’audit interne est la définition qui a été donnée par L’IIA en 1999 .En effet, L’IIA «Institut of Internal Auditors », dont l’une des missions est d’élaborer les normes internationales de l’audit (ISA) , définit l’audit interne comme "une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de

¹ . Coderre, D., 2009, “Internal Audit- Efficiency through Automation”, Wiley, New Jersey, p.123.

² . Mikol A., Op.Cite. p.740.

³ . Weill M, 2007, “l’audit stratégique: Qualité et efficacité des organisations” Anfor, Paris.p.39.

maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité"¹.

Cette définition présentée par L' IIA montre le rôle différent de l'audit interne dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise efficace. En effet, l'audit interne fournit des prestations de service en matière d'assurance et de conseil indépendantes et objectifs, dont le seul but est de contribuer à créer de la valeur.

Contrairement à la définition précédente (classique), ou l'audit interne a été basé sur la conformité c'est-à-dire conformé ce que s'est faire par rapport aux procédures, cette nouvelle définition insiste sur les éléments suivants :

* *l'indépendance* ; l'indépendance est le premier item traité par les normes internationales de l'audit interne, plus le niveau d'indépendance de l'auditeur interne est élevé, plus la valeur ajoutée pour toute l'organisation sera forte.

* *conseil* : cette définition élargit le rôle de l'audit interne ce dernier ne doit pas limiter son rôle sur la certification des états financiers, mais il doit aussi apporter ses compétences et d'aider à résoudre les problèmes. Aussi cette définition insiste à l'auditeur d'apporter sa contribution au gouvernement d'entreprise.

Selon Jacques Renard « l'audit interne, c'est comme l'odeur du gaz c'est rarement agréable mais cela peut parfois éviter l'explosion »².

En résumé, cette nouvelle définition nous a importé un nouveaux rôle de l'auditeur interne « l'évaluation et les recommandations », contrairement à son rôle classique qui a été « examiner et conformer ». Donc, le rôle de l'audit interne est de fournir au management et au conseil d'administration un avis objectif et indépendant sur la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne de l'entreprise ainsi de faire des recommandations pour améliorer le contrôle interne et apporter des conseils sur le contrôle interne.

¹. Institute of Internal Auditors., 2004, "Standards for the Profesional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

². Renard J., 2010 "Théorie et pratique de L'audit interne", 7^{ème} édition, Eyrolles, Paris. p.75.

2- *Les métiers de l'audit interne :*

Le métier de l'audit interne est très difficile par ce que les responsables exigent aux auditeurs d'être très pointus sur des sujets très divers comme : la comptabilité, les processus d'administratif, les systèmes d'informatiques, etc. Donc pour un bon métier de l'audit interne, il faut que les auditeurs aient les compétences. Ceci est confirmé par Anne-Marie Idrac (secrétaire d'Etat chargée du commerce extérieur). En effet, Idrac a indiqué lors d'une intervention sur le sujet « le métier de l'audit interne » que la direction d'une organisation doit, d'une part assurer une formation et échanger les bonnes pratiques ; d'autre part de faire travailler ensemble¹, on parle ici d'équipe d'audit.

Comme Jacques Renard a indiqué dans son livre « Théorie et pratique de l'audit interne », Le métier de l'audit interne comprend trois phases essentielles, la première est évidemment technique, la deuxième est relationnelle et la dernière est reporting²

a- Le métier technique : Le métier technique concerne la méthodologie, c'est-à-dire les auditeurs internes appliquent une méthodologie qui leur permet d'arriver à leurs conclusions.

b- Le métier relationnel : Ce métier de l'audit interne lié à des contacts : en face-à-face avec les responsables des entités auditées. Mais aussi avec d'autres personnes dans le cadre de leur recherche d'informations. Les personnes rencontrées par les auditeurs doivent être concernées par les abordés et les problématiques traitées. Les auditeurs internes vont rencontrer des membres de la direction générale, mais aussi des collaborateurs tout en bas de la hiérarchie. Le mode de rencontre entre l'auditeur interne et l'audité est souvent pratiqué face-à-face, souvent dans le bureau de l'audité. D'autres rencontres existent ou sont pratiquées sous forme d'ateliers. Cette phase sera appelée « communication orale ».

c- La troisième phase est celle de reporting (le terme anglo-saxon induit une notion d'écrit et oral que le mot français de « rapport ». l'écrit est le support essentiel, Cette phase appelée « communication écrite ».

¹.Marie A., 2008, « La contribution de L'audit interne à la Performance des Organisations : Défis D'aujourd'hui, Enjeux De Demain », 8^{ème} Conférence Internationale de l'Union Francophone de l'Audit Interne, Revue de L'audit interne, N° 2, p.57.

² Renard J., 2003, «Théorie et pratique de L'audit interne» 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, P.88.

Il faut que les auditeurs internes doivent savoir communiquer soit oralement ou par écrit.

La communication écrite constitue le support de travail effectué. Elle devient la « mémoire » de la mission ou le support de la mission sa forme est très importante car. C'est sur les écrits des auditeurs internes que sont prises des décisions pour porter des jugements sur l'efficacité de l'entreprise. Donc, les auditeurs internes doivent savoir écrire de façon claire, précise, concise, neutre et objective, et aussi ils doivent avoir le courage surtout face aux audités, face aux managers pour dire et écrire des choses.

3. Les objectifs de l'audit interne :

Selon Mikol, l'audit interne peut avoir quatre objectifs¹ :

- Certifier que les comptes annuels ou consolidés donnent une image fidèle.
- Etudier tout en partie des comptes annuels ou consolidés.
- Porter un jugement sur la qualité de gestion.
- Améliorer les performances, de l'entité auditée.

D'autres objectifs qui sont considérés aujourd'hui comme un défi pour les auditeurs interne est, la création de la valeur ajoutée. Cette dernière, est aujourd'hui un objectif principal de l'audit interne. La définition même de l'audit interne précise que l'auditeur interne « contribue à créer de la valeur ajoutée ». Cette exigence traduit dans les recommandations de l'auditeur. En effet selon Jacques Renard, l'audit interne ne doit pas uniquement effacer les erreurs ou vérifier les procédures comptables, mais, il est là pour faire des recommandations pour améliorer la performance de l'entreprise². Pour réaliser cet objectif, l'audit interne doit avoir les ressources nécessaires et d'un personnel compétant³. A ce titre, une étude menée par PricewaterhouseCoopers (PWC) aux Etats-Unis en 2006 auprès de directeurs d'audit interne intitulée « Continuous auditing gains momentum » montre cinq nouvelles tendances, parmi elles : Les ressources nécessaires aux départements d'audit interne sont croissantes mais les talents se font rares.⁴

¹ . Mikol A., Op.Cite.p.735.

² . Renard J, Op.Cite.p.57.

³ . IIA.2007. "L'Audit Interne d'Hier à Aujourd'hui : Les besoins pour le 21e siècle", Disponible sur l'adresse suivante: www.theiia.org

⁴ . PWC., 2006, "Continuous auditing gains momentum". Disponible sur l'adresse suivante : www.pwc.com/us

4- l'organisation de l'audit interne :

Comme mentionné précédemment, l'audit interne a été organisé grâce à l'Institute of internal auditor (IIA) qui a été fondé aux Etats-Uni en 1942, l'IIA connu comme une association professionnelle internationale de 122000 membres, il a une activité importante en matière de formation professionnelle et de recherche. Publie ouvrage et revue organise même des conférences et colloques. D'autres regroupements ont été apparus dont le but de développer la fonction d'audit interne, l'exemple de la « Confédération Européenne des Instituts d'audit interne » (ECIAA), « L'union Francophone de L'audit interne » (UFAl), en Algérie on parle de l'association des auditeurs consultants interne algériens (AACIA) qui a été créé en 1993 dont le but de développer l'audit interne en Algérie¹. Aujourd'hui les principales activités de L' AACIA sont : formation, séminaires, conférences, rencontres débat et publication.*

4.1- les normes de l'audit interne

La fonction de l'audit interne s'exerce dans la limite des normes définie par la profession celle-ci est, en effet organisée au plan international.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) approuvé officiellement par L'IIA en 1978 sont devenues un référentiel essentiel et très important pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leur responsabilité quelque soit les différents environnements juridiques et culturels. Ces normes ont été publiées en 1978 par « The Internal Audit Standards Board » (IASB) pour objet² :

1. de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
2. de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
3. d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
4. de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

On distingue trois (03) types des normes de l'audit interne, des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre.

¹. L'ufai., 2010, « Algérie : Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens » :www.ufai.org

* . Pour plus d'information veuillez consulter l'adresse suivante:

<http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internes-algeriens>

². Chartered Institute of Internal Auditors., 2009, «Definition of Internal Auditing Code of Ethics International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing». Disponible sur l'adresse suivante: www.iiia.org.uk

Les normes de qualifications (serie100) indiquent les caractéristiques qui doivent présenter les auditeurs internes. Les normes de fonctionnement (série 2000) décrivant la nature des activités d'audit interne. Les normes de mise en œuvre (série 100 ou 200) consistent à déterminer les procédures pour des missions spécifiques. Ils concernent les activités d'assurance (indiquées par la lettre « A » après le numéro de la norme, par exemple 1130.A1) et les activités de conseil (indiquées par la lettre « C » après le numéro de la norme, par exemple 1130. C1).

Tableau n°01 : Les normes de qualification et de fonctionnement

.Normes de qualification « Ce que sont l'audit interne et les auditeurs »	Normes de fonctionnement. « Ce qu'ils font »
1000 : Mission, pouvoir et responsabilité 1100 : indépendant et objectivité 1110- indépendance dans l'organisation 1120- Objectivité individuelle 1130- Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité 1200 : Compétence et conscience professionnelle 1210- Compétence 1220- Conscience professionnelle 1230- Formation professionnelle 1300 : programme d'assurance et de la qualité 1310- Evaluation du programme qualité 1311- Evaluations interne 1312- Evaluation externe 1320- Rapport relatifs au programme qualité 1330- Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes » 1340- Indication de non-conformité	2000 – Gestion de l'audit interne 2010 – Planification 2020 – Communication et approbation 2030 – Gestion des ressources 2040 – Règles et procédures 2050 – Coordination 2060 – Rapports au Conseil et à la direction générale 2100 – Nature du travail 2110 – Management des risques 2120 – Contrôle 2130 – Gouvernement d'entreprise 2200 – Planification de la mission 2201 – Considérations relatives à la planification 2210 – Objectifs de la mission 2220 – Champ de la mission 2230 – Ressources affectées à la mission 2240 – Programme de travail de la mission 2300 – Accomplissement de la mission 2310 – Identification des informations 2320 – Analyse et évaluation 2330 – Documentation des informations 2340 – Supervision de la mission 2400 – Communication des résultats 2410 – Contenu de la communication 2420 – Qualité de la communication 2421 – Erreurs et omissions 2430 – Indication de non-conformité aux normes 2440 – Diffusion des résultats 2500 – Surveillance des actions de progrès 2600 – Acceptation des risques par la direction générale

Source: Schick P., 2007, "Memento d'audit interne. Dunod", Paris, p.217.

4.2- la charte d'audit interne :

La charte de l'audit interne est un document formel qui définit le but, l'autorité et la responsabilité de l'activité de l'audit interne. La charte de l'audit interne établit la position de l'activité de l'audit interne dans l'organisation; autorise l'accès aux disques, au personnel et aux propriétés physiques concernant l'exécution des engagements; et définit la portée des activités de l'audit interne¹. cela signifie que le rôle de ce document officiel a montré le chemin de l'audit interne, précise la mission et définit le champ des activités d'audit interne.

Section 03 : L'audit interne et ses facteurs voisins :

L'objectif de ce paragraphe est de préciser clairement comment se situe l'audit interne par rapport à ces fonctions voisines. L'audit interne reste un médecin au sein de l'entreprise, afin d'améliorer la performance de cette dernière.

1- l'audit externe : comme nous avons signalé précédemment, l'audit interne est né à partir de l'audit externe. Aujourd'hui les deux fonctions sont nettement différenciées, suivant Jacques Renard, 'l'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultat et états financiers'², conformément à la pensée de Jacques Renard, Schick a proposé en 2007 la définition suivante « on appelle l'audit externe l'audit comptable et financier que la mission soit certifiée les états financiers ou des données des conseils dans ce domaines »³.

Aujourd'hui, l'audit externe, comme l'audit interne, se situe au centre des débats dans la mesure où, non seulement, il est susceptible de garantir la sincérité, l'exactitude et la pertinence des états financiers de l'entreprise, mais aussi car il peut être appréhendé comme un moyen permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes⁴.

¹ . Chartered Institute of Internal Auditors., 2011, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Glossary. Disponible sur l'adresse suivante: www.theiia.org.uk

²- Jacque R, op.cit. p.79.

³. Schick, P, Op.Cite. p.52.

⁴. Carassus D, Gregorio. 2003, "Gouvernance et audit externe : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes", 9^{ème} journées d'histoire de la comptabilité et du management

A ce titre, l'audit externe constitue un des mécanismes de régulation des relations entre actionnaires et dirigeants¹.

L'audit externe est donc présenté comme un examen indépendant qui touche principalement le domaine comptable et financier. La comptabilité est devenue un outil principal au sein des entreprises. Défini, dans ses principes, par le Plan comptable générale (article 120-3/4/5 PCG), comme 'un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture'². La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité.

Pour chaque entité, la comptabilité doit :

- respecter une terminologie et des principes directeurs communs à l'ensemble des entités ;
- mettre en œuvre des conventions, des méthodes et des procédures normalisées ;
- s'appuyer sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

De ces définitions, nous pouvons dire que la comptabilité est un examen méthodique permettant de donner une image claire et fidèle de la situation financière de l'entreprise. Il est important donc que la comptabilité soit exercée par des professionnels ayant des connaissances en matière de comptabilité et de finance.

On peut distinguer deux types d'audit externe : l'audit contractuel et l'audit légal :

1.1- l'audit légal (contrôle légal) : l'audit légal est un examen critique exercé par un professionnel indépendant, appelé commissaires aux comptes, dont le but est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers.

En France, ainsi que l'Algérie, Le commissaire aux comptes comprend le mot « contrôleur légal », (expression française utilisée dans les textes officielle de l'Union européenne), tandis qu'en Angleterre, on parle « d'auditeur légal » (l'expression statutory auditor est celle utilisée dans les textes britanniques officiels de l'Union européenne), car sa mission est décrite dans la loi. Ce la veut dire que l'audit légal

¹ .Jensen M, Meckling W., 1976, "Theory of the firm : managerial behavior, agency cost, and ownership structure", Journal of Financial Economic, p.305-360.

² .Obert R, Mairesse M.P.2009, "Comptabilité et audit : Manuel et Applications", 2^{ème} édition, Dunod, Paris. p.401.

comprend une mission d'audit financier conduisant à la certification et des vérifications spécifiques.

Selon Mikol, Le commissaire aux comptes est défini comme étant « une personne physique ou morale inscrit auprès d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes et, à ce titre, membre de la CNCC (compagnie nationale des commissaires aux comptes) seul un commissaire aux comptes peut exercer la mission de certification de l'image fidèle des comptes prévue par la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966 »¹. Les sociétés anonymes, les sociétés qui dépassent un volume de taille précis et d'autres entités (association, groupements sportifs, partis politique,...etc.) doivent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes.

La mission de l'audit légal, dénommé « contrôle légal » comprend les éléments suivants²:

- une mission d'audit financier conduisant à la certification ;
- des vérifications spécifiques dont la liste figure dans la loi du 24 juillet 1966 ;
- l'échéant des interventions connexes (faits délictueux devant être révélés au procureur de la République, faites de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et impliquant la mise en œuvre de la procédure d'alerte,...etc.).

Le commissaire aux comptes n'a pas le droit de donner des conseils surtout en fiscalité à son client, il est là pour certifier les comptes, les états financier et le résultat.

1.1.1- les objectifs de la mission du commissaire aux comptes

Les missions du commissaire aux comptes à pour but d'aider les différents parties prenantes (utilisateurs des états financiers, investisseurs, actionnaires, salariés, créancier aux autres partenaires de l'entreprise) d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants.

Selon la norme ISA 200*, L'objectif d'un audit d'états financiers est comme suit¹ :

¹. Mikol A. Op Cite. p.740.

². Idem, p.740.

* . La présente Norme internationale d'audit (ISA) 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit », publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduit en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA)/ The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduit avec la permission de l'IFAC.

- d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations.

Ce la veut dire, qu'une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur de vérifier si les états financiers ont été établis, conformément à un référentiel comptable identifié.

Ces objectifs sont déterminés par les normes d'audit de la Compagnie des commissaires aux comptes et par celles de l'ordre des Expert-Comptable.

En ce qui concerne la compagnie nationale des commissaires aux comptes² :

« Une mission d'audit des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires a pour objectifs de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion, exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L.823-9 du Code de commerce en termes de ' certification de régularité, sincérité et image fidèle''. »

Quant à l'Ordre des Experts Comptables³ :

« L'objectif de l'audit des comptes est de permettre à l'expert comptable d'exprimer une opinion indiquant si les comptes présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financières de l'entité et les résultats de ses opérations (ou son réguliers, sincères et donnent une image fidèle) conformément au référentiel comptable identifié. »

1.2- L'audit contractuel :

Comme son nom l'indique, l'audit contractuel est un examen de vérification effectué par un Professionnel qui est lié à l'entreprise par un contrat. Les termes de la

¹ Norme Internationale D'audit ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes Internationales d'audit". Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.fiddef.org/content/documents/espace-translation/ifac-normes/isa/ISA200-2009.pdf> (visite le 26/06/2012).

² .Obert R, Mairesse M.P. p. 403.

³ . Idem p.403.

mission d'audit figurant dans un contrat. Contrairement à l'audit légal, qui exerce une mission de certification exigée par la loi, la mission de l'audit contractuel peut être effectuée par la demande de l'entreprise ou par des tiers.

1- demande faite par l'entreprise

Les raisons qui amènent l'entreprise à intervenir dans l'audit contractuel sont les plus souvent :

- le besoin pour l'entreprise, une information financière fiable avant de l'utiliser ou de la présenter à des tiers ;
- l'appréciation de son organisation actuelle, en vue d'en déceler les insuffisances et de l'améliorer ;
- la nécessité d'éviter la survenance des fraudes, ou de détournements éventuels.

2- demande faites par des tiers :

En tant que facteurs essentiels au sein de l'entreprise, les tiers ont le droit d'amener un auditeur contractuel pour auditer les comptes qui leur sont soumis afin de garantir un bon fonctionnement de leur entreprise.

Dans le même cadre, Mikol a bien montré les raisons d'un audit contractuel. Selon lui, il existe quatre raisons qui peuvent être à l'origine d'une mission contractuel¹ :

- l'entité auditée n'as pas de commissaires aux comptes et souhaite confier à un professionnel compétant et indépendant une mission d'audit financier conduisant à la certification similaire à celle menée par le commissaire aux comptes ;
- l'auditeur contractuel jouit d'une compétence particulièrement bien adaptée à une mission très précise (mise en place de procédures de contrôle interne, création de procédures programmées, audit des méthodes d'évaluation des stocks,...etc.) ;
- l'entreprise a besoin de l'opinion d'un auditeur dont la signature jouit d'un prestige particulière
- une mission particulière de contrôle est exigée par un tiers, par exemple une banque à l'occasion de l'octroi d'un prêt.

¹ . Mikol A, Op cite.p.42.

Tableau n° 02. La comparaison entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit interne	Audit externe
Mondât	De la direction générale pour les responsables de l'entreprise	Du conseil de l'administration (officiellement de l'assemblée générale)
Mission	Liées à toutes les fonctions : déclenchement une décision. Tous les types d'audit et tous les sujets.	Liée à la certification des comptes. Audit de régularité uniquement dans le domaine comptable
Conclusion	Donner des recommandations et suivre leur application. Obligation de résultat	Obligation de moyens.

Source : Schick P., 2007, "mémento d'audit interne", Dunod, Paris, p.52

Le tableau 2 présente une image claire sur les points différents entre l'audit interne et l'audit externe.

Il faut bien noter qu'on parle de l'audit externe, on parle de commissaire aux comptes et que sa mission conduisant à la certification. L'audit externe comme l'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise. En effet, selon Spencer l'audit externe fournit un rapport sur les comptes préparé par le conseil¹, c'est-à-dire il vérifie que ces comptes donnent une image fidèle. Donc, contrairement à l'audit interne, l'objectif principal de l'audit externe est de chercher à examiner les transactions fondamentales qui forment la base des relevés des comptes financiers.

3- le contrôle interne

1- définition de contrôle interne

Selon L'américain Institute of Certified Public Accountants (1978), "le contrôle interne est formé de plans et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des

¹. Spencer Pickett K.H., 2005, "The Essential Handbook of Internal Auditing", John Wiley & Sons Ltd, England, p.29.

informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction''¹.

Par ailleurs, le Consultative Committee of Accountancy de Grand-Bretagne a proposé la définition suivante :

“Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mise en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées’’².

Figure 1. contrôle interne



Source: Spencer Picket H.K., 2005, “The Essential Handbook of Internal Auditing” John Wiley & Sons Ltd, England, p.86.

La figure 1 montre que le système de contrôle interne vise à évaluer les risques inhérents par une politique stratégique de contrôle, et ce dont le but de renforcer la performance de l'entreprise.

Pour sa part, le COSO³ (Committee of Sponsoring Organizations) a proposé en 1992 dans son référentiel intitulé Internal Control- Integrated Framework une définition considérée comme une définition assez complète et fait la synthèse des définitions précédentes. En effet, selon ce dernier, le contrôle interne est défini

¹. Bailey A.D, Cramling A.A., Ramamoorti S., “Research Opportunities in Internal Auditing”, Review of Institute of internal auditors, p.56.

². Weber C.P, Kuting K, Kinney W, Kagermann H., Op, Cite. p.22.

³. Tout a commencé dans les années 1980 au cours desquelles le sénateur américain Treadway a initié une importante recherche sur le sujet. Ainsi s’est créée aux États-Unis la « Commission Treadway », laquelle a constitué un Comité universellement connu sous le nom de COSO. Ce dernier a initié une réflexion en deux étapes ; le COSO1 dans les années 1980 et le COSO2 en 2004

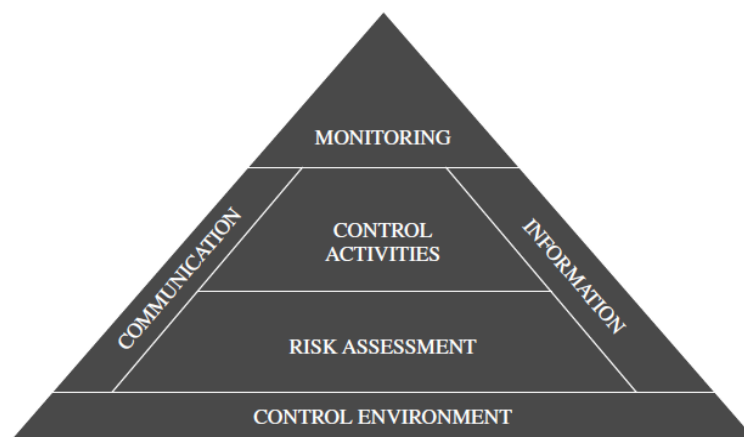
comme étant ‘ un procédé de mise en œuvre par le conseil d’administration, les dirigeants et le personnel d’une organisation destinée à fournir une assurance raisonnable que’’¹ :

- Ses opérations sont réalisées, sécurisées, optimisées et permettent ainsi à l’organisation d’atteindre ses objectifs de base de performance, de rentabilité et de protection du patrimoine.
- Les informations financières et opérationnelles sont fiables et les lois, les réglementations sont respectées.

Elle est en effet définie selon l'Institut des auditeurs internes (IIA) comme ‘toute action prise par la direction pour accroître la probabilité que les objectifs fixés et les objectifs seront atteints’’².

La figure suivante présente les éléments de base qui constituent le model COSO dont l’environnement de contrôle qui présente la culture de l’organisation, une évaluation des risques qui permette de les connaître afin de bien les maîtriser, des activités de contrôle comprend les dispositifs spécifiques, une information et une communication satisfaisantes, et en fin un pilotage par chaque responsable à son niveau (ce que signifie que chaque responsable de l’entité assume sa responsabilité).

Figure 2: Le model COSO



Source: Pickett Spencer H K, 2005, “The Essential Handbook of Internal Auditing’’ John Wiley & Sons Ltd, England, p.90.

¹ . Weber C.P, Kuting K, Kinney W, Kagermann H., Op, Cite. p. 2.

².Swier L.,Dittenhofer M, Sheiner J. 2003, “Sawyer’s Internal Auditing.5th ed. Altamonte Springs, FL: he Institute of Internal Auditors.

Les définitions du contrôle interne sont donc dévers « dispositifs, moyens, procédures, système » mais tout s'accordent que le CI n'est pas une fonction d'un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leur entité.

Le contrôle interne est un état à atteindre et maintenir et non une fonction. C'est un moyen et non un but.

Le contrôle interne n'est pas un but en soi. Il est là pour soutenir la conduite d'une organisation et assurer une activité administrative correcte, respectueuse du droit économe et efficace.

Cohen nous a proposé une distinction en trois catégories de gestion et de contrôle :

*A l'intérieur du contrôle interne, il y a des procédures et par procédure il faut entendre tout ce qui est écrit. Ce sont des définitions de poste des organigrammes, c'est une culture de l'écrit qui n'a aucun rapport avec des instructions; c'est « qui fait, comment ?

*Ce sont ensuite des systèmes et il y'en a énormément : les systèmes financiers, le système budgétaire, le système comptabilité.

*Ce sont ensuite des vérifications au sens français du terme. En effet pour les pays de langue française le contrôle veut dire 99% vérification et 1% maîtriser par contre, pour les pays Anglo-Saxons le verbe to control veut dire 99% maîtriser et 1% vérification, maîtriser c'est-à-dire maîtriser le bon fonctionnement de l'entreprise.

Le contrôle interne n'est pas une fonction comme les différentes fonctions existées dans l'entreprise, c'est un moyen et non un but. Le contrôle interne n'est pas un but en soi Il est là pour soutenir la conduite d'une organisation et assurer une activité administrative correcte, respectueuse du droit économe et efficace. En ce qui concerne son rattachement, le contrôle interne comme l'audit interne est rattaché hiérarchiquement à la direction générale. En effet l'enquête lancée par L'IFACI¹ et Robert Half auprès de 751 personnes en octobre 2008 sur le sujet : les métiers de l'audit interne et du contrôle interne ont montré que le contrôle interne est lié directement à la direction générale (57%).²

¹ L'IFACI : institut français de l'audit et du contrôle interne

² L'IFACI & Robert Half, 2008, "Les métiers de l'audit et du contrôle interne". Enquête de l'IFACI Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/enquetes-154.html>

En générale le contrôle interne reste un système incontournable au sein de l'entreprise. En effet, selon le Financial Reporting Council (FRC), un système du contrôle interne a un rôle clé à jouer dans la gestion des risques, il permet à l'entreprise de protéger les investissements des actionnaires et les actifs de l'entreprise.¹

2- L'importance de contrôle interne :

Le contrôle interne est un système incontournable au sein de l'entreprise, il présente l'ensemble des politiques et procédures adopté par la direction d'une entité.

A partir de sa définition qui a été proposé par Le Turnbull guidance:

« Un système de contrôle interne englobe les politiques, procédures, tache, comportements et autres aspects d'une entreprise qui, combinés :

- facilitent l'efficacité et l'efficience des opérations en aident la société à atteindre ses objectifs, ceci inclut la protection des actifs.
- aident à assurer la qualité du reporting interne et externe, ce qui nécessite de conserver les enregistrements appropriés et de maintenir des processus généraux un flux d'informations pertinentes et fiable ;
- aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes »

On peut résumer l'importance de contrôle interne comme suit :

- il aide à la réalisation des objectifs de gestion ;
- il s'assure la conduite ordonnée et efficace de ses activités ;
- il joue un rôle important dans la prévention des fraudes et erreurs.

3- Différents côtés de contrôle interne

On distingue deux types de contrôle² : contrôle administratif et comptable

- 1- *Contrôle administratifs* : il est concerné par la promotion de l'efficacité opérationnelle et l'adhésion aux politiques managériale prescrits. Les contrôles administratifs sont liés à des audits opérationnels, audit de conformité.
- 2- *Contrôle comptable* : les contrôles comptables sont principalement concernés par la sauvegarde des actifs et de fournir une assurance que les états financiers et les documents comptables sous- jacents sont fiable.

¹. Financial Reporting Council., 2005, "Internal Control: "Revised Guidance for Directors on the Combined Code." P.3: [http:// www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/revised%20turnbul20%Guide.pdf](http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/revised%20turnbul20%Guide.pdf).

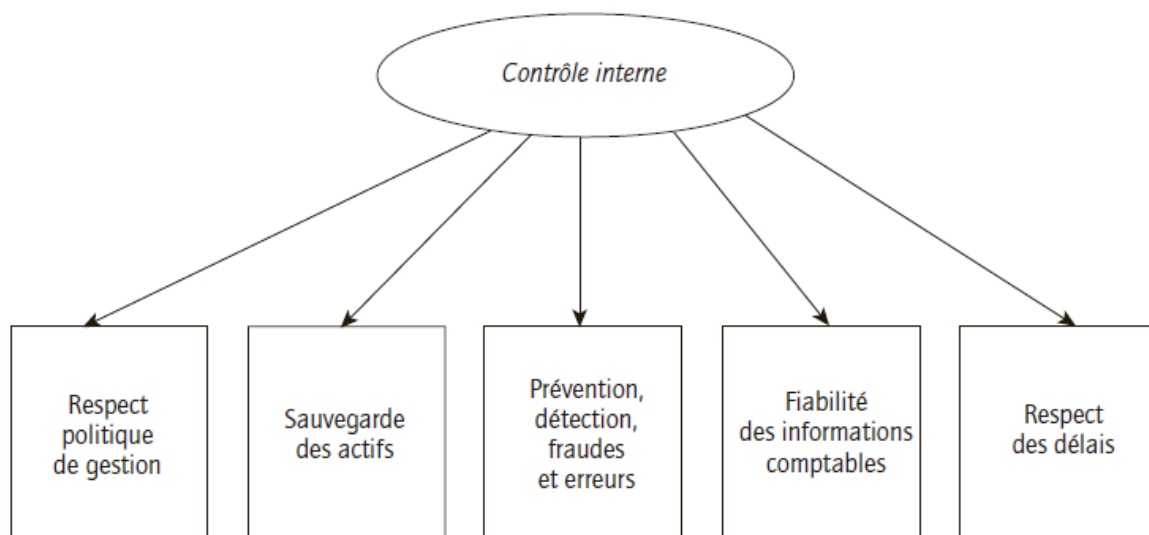
². Rick S, Hayes, Arnold S, 1998. "Principe of Auditing: An international Perspective": <http://www.pentagan.nl/download/shays.pdf>

4- Les objectifs du contrôle interne

Pour renard, l'objectif général du contrôle interne est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis¹. dans le même cadre, le COSO2 distingue deux types d'objectifs :

- Les objectifs opérationnels : les objectifs opérationnels la réalisation et l'optimisation des opérations : pour le premier, il se traduit par l'amélioration des performances et la sécurité du patrimoine. Quant au deuxième, l'optimisation des ressources suppose une utilisation économique et efficace des ressources aussi bien financières, humaines, informationnelles, matérielles que structurelles ;
- Les objectifs de fiabilité des informations financières ;
- Les objectifs de conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Figure 3 : Objectifs du contrôle interne :



Source : Obert R, Mairesse M P, 2009. "Comptabilité et audit : Manual et application, 2ed, Dunod, Paris.p.624.

La figure 3 résume les différents objectifs de CI, dont le terme actifs « sauvegarde des actifs » ne présente pas seulement les différents postes du bilan, mais également les hommes et l'image de l'organisation toute entière². Concernant la fiabilité des

¹ Renard J, Op cite.p.143.

².Obert R, Mairesse M.P, 2009, "Comptabilité et audit : Manual et application, 2^{ème} édition, Dunod, Paris.p.512.

informations comptable, cette dernière ne peut s'obtenir que grâce à la mise en place des procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les opérations que l'organisation réalise.

3. Le contrôle de gestion :

En 1965 Anthony propose la définition du contrôle de gestion, de la manière suivante : 'le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation.'¹

Cette définition insiste sur deux caractéristiques essentielles du contrôle de gestion :

- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais plus tôt un processus ;
- Elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs.

Pour sa part, Philippe Lorino, considère que le contrôle de gestion² :

- gère non seulement les coûts mais aussi la valeur par la construction d'indicateurs de performance ;
- gère le changement dans une dynamique de progrès continu, par une pratique permanente d'analyse et de diagnostic ;
- construit les moyens du pilotage, assurant la convergence des comportements.

Le contrôle de gestion est donc comme un processus dont le but de fournir aux dirigeants et aux divers responsables des informations périodiques sur la situation de l'entreprise. Il est en effet, situé comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution ou (opérationnel)³.

¹. Anthony R N, 1965, "Planning and Control Systems: a Framework for Analysis", Harvard University, 1965.

². Doriath B., 2008. "Le contrôle de gestion en 20 fiches", 5^{ème} édition, Dunod, Paris, p.11.

³.idem, p.20.

1- Le rôle de contrôle de gestion

Le rôle du contrôleur de gestion n'est pas seulement l'établissement des tableaux de bord, la préparation des budgets, leur réalisation et l'évaluation des performances mais, il doit aussi avoir un but plus large : c'est-à-dire faire émerger des managers et leur donner des repères pour les rendre capable de saisir des occasions de développement durable, c'est pour cette raison que Jérôme avait souligné que le contrôle doit aider à traiter la complexité et le changement.¹

Dans le même cadre, une enquête a été menée par le cabinet Ernst et Young en 2006-2007 sur « le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise », cette enquête, a conclu qu'au cœur des enjeux de l'entreprise le contrôleur de gestion doit assumer trois rôles² : être partenaire, acteur et contributeur.

- ✓ Il doit être un partenaire de l'optimisation constante de la fonction financière, notamment en termes de qualité, délais et coûts d'obtention de l'information.
- ✓ Il doit contribuer à la gouvernance et à la transparence tout en améliorant le contrôle interne.
- ✓ Il doit être un acteur dans l'entreprise, le contrôleur de gestion représente un pivot essentiel pour le management : par son apport, ses compétences, sa vision globale des éléments nécessaires à un pilotage efficace, il fournit des informations de qualité aux managers et participe aux décisions de l'entreprise.

Les deux fonctions « audit interne et contrôle de gestion » interviennent dans le même domaine. En effet, ses deux outils s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise. Ainsi, le contrôleur de gestion, comme l'auditeur interne n'est pas un opérationnel, c'est à dire il n'a pas le droit de décider ou de corriger, son rôle consiste de donner des recommandations et de proposer des solutions. Selon Renard, les deux fonctions sont en pleine période d'évolution.³ Aussi, en ce qui concerne leur

¹ Jerome w.f., 1961, "Executive control", The catalyst, John Wiley & Sons, New York, p.4.

² Ernst et Young, 2007,

³ Renard J, 2010, Op Cité, p.94.

rattachement hiérarchique ces deux fonctions sont rattachées au plus haut niveaux de l'entreprise.

Tableau n°03 : La comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion

<i>Audit interne</i>	<i>Contrôle de gestion</i>
Comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliorer	Où voulons-nous aller, par où passer ?
Photos périodiques et détaillées	Cinéma continu et global
Contrôler l'application des directives, la fiabilité des informations. Audite la fonction de contrôle de gestion	Planifié et suit les opérations et leur résultats. Analyse le budget du service d'auditeur
Mécanicien de chaque secteur	Navigateur de l'ensemble des secteurs

Source : P. SCHICK. Memento d'audit interne. Paris, Dunod, 2007, p.59.

Le tableau 3 montre les deux questions essentielles qui sont différentes pour chacun. Le contrôle de gestion reste toujours un contrôle global par contre l'audit interne est un contrôle détaillé.

L'audit interne peut s'appuyer sur la connaissance du contrôle de gestion pour élaborer le plan d'audit.

4-Inspection :

Comme son nom l'indique, l'inspecteur est une personne qui fait l'inspection. Contrairement à l'audit interne, ce dernier est chargé de contrôler la bonne application des règles et directives. De plus, l'inspecteur devrait sanctionner ou faire sanctionner le responsable de tâche « un caissier » par exemple s'il trouve des erreurs ou une malversation. C'est pour quoi ils disent que l'inspection s'intéresse à l'homme. Ce tableaux ci-dessous va bien nous montre ses différences.

Tableau n° 04. La comparaison entre l'audit interne et l'inspection

	<i>Audit interne</i>	<i>Inspection</i>
Régularité Efficacité	Contrôler le respect des règles et leur pertinence	Contrôler les respects des règles sans les interpréter ni les remettre en cause
Méthodes et objectifs	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'améliorer la performance de l'entreprise	Identifier les actions nécessaires pour les réparer et le remettre en ordre
Evaluation	Considère que le responsable est toujours responsable. Donc critiquer et accuser les systèmes et non les hommes évalués le fonctionnement des systèmes	Déterminer les responsables et accuser, sanctionner les responsables. Evaluer le comportement des hommes. Parfois même leurs compétences et qualités

Source: P. SCHICK, Memento d'audit interne. Paris Dunod, 2007. p.54

Le tableau 4 propose un résumé des principales différences entre l'audit interne et l'inspection.

5. *Management des risques (risk management)*

Le management des risques est aujourd'hui un élément important au sein de l'entreprise. Cependant, cette fonction n'est pas présente dans toutes les organisations. Seules les grandes organisations disposent cette fonction.

Pour Jack Renard, la fonction est exercée par un professionnel du sujet, appartenant à une association : l'AMRAE (Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise) et elle se situe en amont de l'audit interne¹.

Elle est en effet définie selon les normes de l'audit interne « ISA » comme 'Processus visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation''². Elle joue le même rôle de l'audit interne dans la détection des fraudes. Effectivement, Selon l'intervention de Florence Vincent (directeur de l'audit interne groupe Michelin), les deux fonctions sont complémentaires, ils ont le même

¹ Renard J, Op Cite, p.101.

² . IIA. 2009, "International Standards for Professional Practice of Internal Auditing" Glossary, p.,46.

objectif aider l'entreprise (le groupe de Michelin) à mieux maîtriser ses risques. En revanche, les moyens que le groupe met en œuvre sont différents¹.

Comme l'audit interne, la fonction management des risques :

- est liée directement à la direction générale ;
- est situé au plus haut niveau pour plus d'indépendance ;
- concerne toutes les activités de l'entreprise.

1- Les missions de management des risques

Selon Jacques Renard, on peut distinguer quatre missions principales :²

- Identifier tous les risques internes et externes de l'entreprise. Le management des risques est particulièrement attentif aux risques stratégiques, politiques, environnementaux ;
- Elaborer une cartographie des risques permettant de les apprécier. L'audit interne se basait de cette cartographie pour gérer les risques au niveau opérationnel. En l'absence de management des risques c'est l'audit interne qui élabore la cartographie des risques de l'organisation ;
- Définir une stratégie de risques et la proposer à la direction générale. Cette stratégie offre quatre options pour chaque risque identifié :
 - accepter le risque, donc ne rien faire : les pays Anglo-saxons parlent de « Risk appetite ». dans la cartographie, ces risques sont considérés comme des risques acceptables ;
 - éviter le risque en suggérant d'autres procédés ou procédures ;
 - éliminer ou réduire le risque en diminuant la fréquence par une meilleure politique de prévention ou en minimisant l'impact par une meilleure politique de protection ;
 - transférer le risque, très généralement par l'utilisation de l'assurance ou par d'autres procédés.
- Former les managers en leur suggérant les moyens à mettre en œuvre pour aligner la gestion des risques opérationnels sur la stratégie globale.

¹ . Vincent F., 2008, "L'audit interne, outil majeur de détection des principaux risques de l'entreprise", 8^{ème} Conférence Internationale de l'Union Francophone de l'Audit Interne, Revue de L'audit Interne, N° 192. p.39.

² .Renard J, Op Cite, p.101.

Enfin, on peut dire qu'entre la fonction audit interne et management des risques il y a une relation très forte. L'auditeur interne doit participer à la mise en place d'un processus de management des risques, ce que précise la norme 2100¹, son l'objectif reste l'évaluation de ce processus. Néanmoins, c'est au management qu'incombe la responsabilité majeure de la gestion des risques.

6. la fonction Qualité :

Lorsqu'on parle de qualité on distingue entre deux différentes démarches : la Qualité Totale et l'assurance Qualité.

- *La Qualité Totale* : dans son livre intitulé « management totale de la qualité »

Jacques Chové définit la qualité totale comme étant² : « Mode de management d'un organisme, centré sur la qualité, basé sur la participation de tous ses membres et visant au succès à long terme par la satisfaction du client et à des avantages pour les membres de l'organisme et pour la société ».

«La Qualité Totale, pour une entreprise, est une politique qui tend à la mobilisation permanente de tous ses membres pour améliorer :

- la qualité de ses produits et services ;
- la qualité de son fonctionnement ;
- la qualité de ses objectifs,

En relation avec l'évolution de son environnement.»

Ainsi, la qualité totale est considérée comme 'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences.'³

Les exigences peuvent être un produit, activité ou un organisme.

La qualité totale concerne l'ensemble des services ou processus de l'entreprise. Il vise la conformité aux besoins du client.

¹. Ifaci, 2013., « Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne (Les Normes) » :

http://www.google.dz/url?sa=t&rcrt=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CDEQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.ifaci.com%2Fdl.php%3Ftable%3Dani_fichiers%26nom_file%3DNormes-2013-VF-nc.pdf%26chemin%3Duploads%2F_ifaci&ei=PaFJU_j1Cezb7AaC84HIAw&usg=AFQjCNFBRNQ5a6cj-Qms0tvj7YXRczYTfQ&bvm=bv.64542518,d.bGE

². Ernoul R., 2010, «Le grand livre de la qualité: Management par la qualité dans l'industrie une affaire de méthodes», Afnor, Paris, p.10.

³. Duret D, Pillet M, 2005. «Qualité en production: De l'ISO 9000 à Six Sigma», 3ème édition, Organisation, Paris, p.23.

-l'Assurance Qualité : selon la norme ISO 9000 : 2000, l'Assurance Qualité 'est la partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences pour la qualité seront satisfaites.'¹

L'audit interne est la qualité totale deux éléments qui dépendent l'un de l'autre. En effet, d'une part la Qualité Totale peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne, il a lui aussi, des clients et des fournisseurs. D'autre part, elle peut être auditée. Les auditeurs internes doivent apprécier si les professionnels (chargés de la mission de qualité) ont une maîtrise suffisante.

De plus, les deux fonctions ont une relation de nature en ce qui concerne la certification. En effet, la Qualité Totale est certifiée par rapport aux normes ISO 9000, par contre la certification de l'audit interne est conformément liée aux normes professionnelles de l'audit interne (ISA).

1.2.1- La certification ISO 9000 : Créée en 1947, l'ISO est une organisation internationale regroupant les organismes nationaux de normalisation de plus de cent dix pays. Elle a pour mission « de favoriser le développement de la normalisation et des activités connexes dans le monde, en vue de faciliter entre les nations les échanges de biens et de services et de développer la coopération dans les domaines intellectuels, scientifiques, techniques et économiques »².

1.2.2- La certification professionnelle : Selon les normes professionnelles de l'audit interne « Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne. »³

Ce programme d'assurance est en effet conçu de façon à évaluer :

- la conformité de l'audit interne avec la définition de l'audit interne et les normes ;
- le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes.

Cette norme exige donc que la fonction de l'audit interne doit être certifiée par un organisme certificateur indépendant dont le but de vérifier la conformité aux normes professionnelles de la fonction et au code de déontologie. En Algérie, c'est IFACI certification qui joue ce rôle.

¹. Tricker R., 2005 "ISO 9001: 2000- Audit Procedures", 2nd edition Elsevier Butterworth- Heinemann, p.34.

². Longin P, Denit H, 2008, "Construisez votre qualité: Toutes les clés pour une démarche qualité gagnante", 2^{ème} édition, Dunod, Paris.p.185.

³. Chartered Institute of Internal Auditors, 2011. "Definition of Internal Auditing- Code of Ethics- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing: www.iaa.org.uk

6- *Conseil ou Consultant externe* :

Les consultants ont, aux aussi, un rôle important au sein de l'entreprise. Ils ont des connaissances et compétences dans tous les domaines d'activité de l'entreprise. La fonction de consultant est parfois exercée par des cabinets d'audit, ces cabinets en effet, disposent des spécialistes dans des domaines variés ; mais elles peuvent être également exercées par des experts de toute nature.

Pour Jacques Renard, les missions de consultant présente quatre spécificités originales¹ :

-Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine ;

- Il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en générale fixée dans la durée ;

- Il travaille pour un responsable déterminer : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la direction générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier ;

- Selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre.

Malgré les déférences qu'il y a entre ses deux fonctions (audit interne et consultant) on peut dire que les deux disciplines se sont rapprochées depuis que l'institut de l'audit interne (IIA) a destiné à l'auditeur interne le rôle de conseiller. De plus, les informations de l'audit interne doivent être partagées avec d'autre consultant externe afin de permettre une couverture efficiente des risques de l'organisation, c'est ce que la « norme 2050 » exige :

« Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil. »²

¹. Renard J, Op Cite.p.90.

². L'IIA, 2010, "Internal Standards for Professional Practice of Internal Auditing (Standards)": <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards.pdf>

Section 04 : Les formes d'audit interne

Le terme « audit » est aujourd'hui utilisé dans tous les domaines d'activités d'une entreprise, il peut être exercé par une personne issue d'une profession organisée (expert-comptable, commissaire aux comptes, auditeur interne), mais il peut être également exercé par des personnes venant d'horizons différents (informaticiens, avocats, ingénieurs, fonctionnaires, etc.).

1. Audit de la fonction comptable par les auditeurs :

On a essayé de résumer ce qui a pu être dit sur l'audit financier et comptable qui correspond à la certification de la régularité et la sincérité des résultats financiers. Cela correspond au rôle de l'auditeur externe, par contre l'audit de la fonction comptable suivi par les auditeurs internes vise à 'porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour les améliorer'¹. Cela signifie, que la mission de l'auditeur interne est orientée vers le bon fonctionnement de la fonction comptable. Pour Ebondon, L'auditeur interne en collaboration avec les auditeurs externes doivent s'assurer que les procédures de contrôle interne comptable sont fiables². Il ne s'agit pas ici d'une mission de certification des comptes.

2. L'audit opérationnel :

2.1 Définition :

Les audits opérationnels comprennent des audits d'une longue chaîne de valeur d'une entreprise ou une partie de celle-ci. Ils ont été longtemps menés par des auditeurs internes, c'est-à-dire des professionnels salariés des entreprises où ils exercent. Ils sont dépendant normalement de la direction générale et indépendant des autres services ou fonctions de l'entreprise.

En général, l'auditeur et le contrôleur de gestion ont toujours quatre questions dans leurs esprits³:

- Est-ce que cela fonctionne ?
- Quelles mesures correctives prendre si cela ne fonctionne pas ?
- Comment parvenir à un meilleur fonctionnement ?

¹. Renard J, Op Cite.p.60.

². Ebondon Wa Mandzil., 2007, "Organisation et méthodologie de l'audit interne", Audit Interne : Enjeux et pratiques à l'international", Eyrolles, Paris.p.22.

³. - Mikol A, Op.Cite.p.738.

- Quels problèmes vont se poser dans l'avenir ?

Une mission d'audit opérationnel a pour objet de répondre aux questions cités, et d'analyser les risques et déficiences existants à fin de donner des conseils pour établir des recommandations et de mettre en place des procédés (procédés informatiques, procédés de gestion des stocks) ou encore de proposer de nouvelles stratégies, en un mot l'audit opérationnel comprend de fortes missions qui visent à améliorer les performances de l'entreprise.

L'audit opérationnel fait penser à « audit d'une opération particulière » par exemple l'audit d'une usine en cours de construction.

Selon le Dictionnaire de la langue française, 'il s'agit de l'une des études menées dans le cadre d'un audit global d'une entreprise.'¹

Une autre définition présentée par Becour et Bouquin qui indiquent que « l'audit opérationnel est chargé de l'examen de la performance des tâches spécifiques et du processus qui les organise et structure l'emploi des ressources et informations nécessaires, le contrôle opérationnel, dont il s'assurait de la pertinence et de la qualité des effets réels ».²

Contrairement à l'audit financier, qui vise à certifier la régularité et la sincérité de l'information comptable et financière ainsi qu'intéresse les actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, l'information financière publiée par l'entreprise, l'audit opérationnel, s'applique à toutes les actions sans privilégier leur incidence sur la préservation des comptes.

Il est en effet défini selon L'IIA comme ' l'audit interne examine et évalue les processus de planification, d'organisation et de gestion pour déterminer s'il existe une assurance raisonnable que les objectifs et les buts seront atteints.'³ L'audit opérationnel, est donc un processus qui intéresse toutes les fonctions de l'entreprise dans le but d'améliorer ces opérations.

¹. Définition de l'audit opérationnel <http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/audit-operationnel>

² -BECOUR J.H, BOUQUI.H, Op.Cite.p16.

³ .Idem, p.17.

2.2 Les objectifs principaux de l'audit opérationnel :

On peut considérer que les unités organisationnelles suivantes comme des objets communs des audits opérationnels¹ :

- Les unités commerciales spécifiques (par exemple, le développement, la vente, conseil) et leurs fonctions essentielles et des tâches centrales ;
- Les domaines financiers de l'entreprise (par exemple, l'information financière des entreprises, la Comptabilité de gestion de l'entreprise) ;
- les filiales locales,
- Les associés qui relèvent de la compétence de l'audit interne en raison d'une participation majoritaire ou d'autres accords juridiques (dans le cas des intérêts minoritaires).
 - D'autres relations d'investissement (par exemple, les participations de capital risque, joint risque,...etc.).

En plus des objectifs d'audit mentionnés ci-dessus, il y a d'autres domaines qui peuvent être considérés comme des zones principales sur lesquels l'audit opérationnel se base. Certaines zones principales sont les suivantes :²

- Les unités globales (par exemple, des initiatives, des départements) ;
- les problèmes spécifiques des personnes (par exemple, système de prime système de pension) ;
- l'examen des projets internes et externes en matière de gestion de projet, contrats, et le contenu du projet ;
- l'ensemble du processus de gestion des risques.
- gestion de l'information entre les unités organisationnelles établies et les projets / initiatives.

La fonction principale de l'audit opérationnel est d'améliorer l'organisation et les déroulements des opérations de la société. A cet égard, un audit systématique se concentre sur l'analyse de la structure organisationnelle, ainsi que des processus ou des transactions. L'objectif principal est de s'assurer que toutes les solutions d'organisation de la société sont conformes aux règles et règlements.

¹. Kagermann H, Kinney W, Kuting K, Weber C., Op cit.p.123-124.

². Idem, p.24.

2.3 Les acteurs de l'audit opérationnel :

2.3.1 Le secteur public :

Au secteur public L'audit opérationnel consiste à viser ces démarches au secteur administratif non marchand.

C'est grâce à : le General Accounting Office des Etats-Unis (GAO)¹, dirigé par le Comptroller General of the United States, en charge de l'aide au contrôle parlementaire sur les finances publiques que l'audit opérationnel a connu un développement remarquable notamment, dans ses standards professionnels.

Les travaux de l'audit visent aujourd'hui ; la réalisation de la performance, l'efficacité et l'efficience, beaucoup plus que la vérification des processus comptables. En effet, ces missions comprennent non seulement la vérification des dépenses, c'est-à-dire vérifier que les moyens alloués aux entités publiques sont réglementairement dépensés (audit de conformité), mais aussi s'assurer que les organisations gouvernementales atteignent ces objectifs (audit d'efficacité).²

Selon le GAO, on peut présenter trois missions de l'audit des organisations publiques dont les deux dernières sont caractéristiques de l'audit opérationnel:

-l'aspect financier et le respect des règlements, qui vise les opérations financières, les états financiers, l'observation de la législation, en bref la régularité, la sincérité et le respect de l'image fidèle que doivent fournir les comptes.

-l'examen de l'économie et de l'efficience dans l'emploi de toutes les ressources que dispose l'entité auditée, visant à mettre en évidence les causes de dérives, notamment celles qui sont liées à l'inadéquation des systèmes d'information, des procédures administratives, de la structure organisationnelle ;

- l'étude des résultats des programmes menés, permettant d'établir si les objectifs recherchés sont atteints, et si « l'entité a envisagé d'autres alternatives qui auraient pu permettre d'obtenir les mêmes effets à moindre cout ».

L'audit opérationnel a un autre rôle à jouer dans les collectivités territoriales. En effet, il vérifie les activités de ces dernières dans le but de protéger leur « mondan » contre les mises en cause juridiques, judiciaires et financières.

¹ . Le Gouvernement Accounting Office (GAO) est l'organisme d'audit, dévaluation et d'investigation du Congrès des Etats-Unis en charge du contrôle des comptes public.

² . Bécour J.C, Bouqui H, Op Cite.p.19.

2.3.2 *Le secteur privé :*

Contrairement à l'audit comptable et financier qui exerce un métier dans le cadre d'une mission légale, l'audit opérationnel a été très longtemps lié aux auditeurs internes, c'est-à-dire des salariés des entreprises, rattachant hiérarchiquement à la direction générale et indépendant des autres services ou fonctions.

L'audit opérationnel n'a pas le droit de certifier les comptes, il intervient à tous les processus de l'entreprise non spécifiquement liées aux processus comptable.

Comme nous avons signalé précédemment, la fonction d'audit interne est apparue aux Etats-Unis dans la première moitié du siècle. L'audit opérationnel n'a trouvé sa naissance que dans les années cinquante. Il s'agissait de créer une fonction d'audit permettant à l'entreprise de mieux contrôler ses opérations (contrôle opérationnel). L'objectif était d'auditer la réalité, plutôt que sa description comptable.

C'est grâce aux grands cabinets d'audit financier que l'audit opérationnel a connu un développement concernant ces activités. En effet, les objectifs qui ont ramené ces cabinet sont les suivants :¹

-Une volonté stratégique : les grandes entreprises d'audit ont considéré que les activités traditionnelles de l'audit opérationnel ne permettent pas à l'entreprise comprenant parfois des dizaines de milliers de salariés de réaliser un bon examen de contrôle opérationnel. En effet, selon ces derniers, l'audit opérationnel était moins une diversification qu'une occasion de synergie. Il fallait la mise en place des nouvelles structures d'audit afin de contrôler toutes les processus ou activités des entreprises.

-Une demande d'audit opérationnel est apparue chez des tiers à l'entreprise afin de porter un jugement sur le bon fonctionnement de celle-ci. Il fallait offrir un service d'audit pour répondre aux exigences des clients. La réglementation, elle-même, a conduit à mettre en évidence la complémentarité entre les missions d'audit comptable et les missions d'audit opérationnel, ainsi les obligations en matière des comptes prévisionnels conduisent les professionnels comptables à exercer des nouveaux rôles directement avec l'audit opérationnel. En effet, il s'agit d'intervenir sur la qualité de système de gestion prévisionnelle qui est faite par l'entreprise et de contrôle de gestion de la totalité de ses opérations.

¹.Bécour J C, Bouqui H, Op Cite.p18.

-Le développement des structures informatisées : le développement des structures informatisées intégrées ou en réseaux amènent les cabinets d'audit à se baser sur leur audit financier, de même sur le contrôle interne, de ce fait, cette nouvelle tâche oblige ces cabinets à faire appel à d'autres spécialistes que les comptables.

4. L'audit de gestion (management)

C'est l'audit probablement le plus connu du grand public. Selon Mikol, 'L'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personne.'¹ Contrairement à l'audit comptable et financier qui a pour objet de vérifier la bonne transcription en langage comptable des opérations de l'entreprise, l'audit de la gestion a pour but de prendre un jugement sur la pertinence de ces opérations et la qualité des dirigeants.

Les auditeurs de gestion doivent déterminer si tous les processus nécessaires et des lignes directrices ont été définis dans l'entreprise, ainsi ils doivent déterminer si les gestionnaires agissent en conformité avec les règles établies.

L'audit de gestion, consiste donc à apporter un jugement sur les performances d'une entité.

4. L'audit stratégique :

L'audit stratégique est associé à l'une des sciences de gestion les plus difficile à appréhender en entreprise. Il consiste à vérifier la cohérence globale de l'ensemble des politiques et stratégies.

En théorie, l'audit doit jouer un rôle dans l'amélioration de la performance, il s'agit de vérifier l'existence d'une norme de performance. En pratique, il permet de clarifier d'une manière précise le rôle d'apprentissage et de transformation d'une entreprise dans un environnement en perpétuel mouvement, pour cela, l'audit doit avoir des compétences sérieuses dans tous les domaines.

¹.Mikol A, Op. Cite.p.337.

1. Définition de l'audit stratégique :

1.1 Définition de la stratégie

La stratégie est aujourd'hui un processus important pour chaque entreprise voulant renforcer sa compétitive et préserver ses parts de marché.

Pour Thiétart, elle est définie comme « l'ensemble des décisions et des actions relatives au choix des moyens et à l'articulation des ressources en vue d'atteindre un objectif »¹. En d'autres termes, il s'agit de déterminer des objectifs à long terme selon les moyens internes et externes (opportunités et menaces présentées par l'environnement externe) de l'entreprise.

1.2 Définition de l'audit stratégique

Michel Weill a défini L'audit stratégique comme ' L'audit stratégique est celui des performances rapportées aux choix stratégique (référentiel interne) et à l'environnement (référentiel externe)²'' . Il a pour objet de vérifier si les résultats réalisés par l'entreprise sont conformes par rapport aux objectifs définis.

Selon le même auteur, l'audit stratégique n'est pas un audit général de l'organisation. Car, il ne pénètre pas dans toutes ses fonctions.

Il n'est pas non plus un audit financier et d'une manière plus générale, il n'est pas un audit fonctionnel ou un ensemble d'audits fonctionnels simplifiés.

2. La démarche de mise en place de l'audit stratégique

Au début, il est nécessaire de constituer un référentiel pour l'audit stratégique. Cette opération constituer la première étape de mise en place d'un audit. En effet, c'est ce référentiel qui permettra de positionner l'entreprise par rapport à son environnement et à ses concurrents et d'évaluer la cohérence de ces décisions stratégiques.

Les différentes étapes de la mise en place d'un audit sont les suivants :

2.1 Le recueil d'information :

Selon Besson et Possin, cette première étape est considérée comme l'étape cruciale dans la mise en place d'un audit stratégique.³ Elle est composée de deux éléments

¹ Thiétart, RA.,1990, ' La stratégie d'entreprise'', McGraw Hill,

² WEILL, M, Op. Cite.p.42.

³ Besson, B., Possin, J.-C.,2002 'L'audit de l'intelligence stratégique'',2ed Dunod, paris.

importants : le recensement des interlocuteurs et la recherche de toutes les sources d'information nécessaires à l'audit.

En générale, la responsabilité de fournir des informations à l'auditeur stratégique incombe au directeur de l'entreprise ou un membre de la direction générale. Il est considéré comme le principal interlocuteur de l'audit. En effet, il fournira à l'auditeur tous les moyens qui lui permettront à faire une bonne recherche d'information dans l'entreprise. Il est aussi le pilote essentiel de la stratégie. A ce titre, il donnera à l'auditeur les sources d'information nécessaire à l'établissement de son audit.

Le directeur donc joue un rôle essentiel dans la qualité des informations, et c'est à travers ces dernières obtenues que l'auditeur réussisse sa mission.

Les directeurs des principales fonctions comme (ressource humain, marketing, finance, production, recherche, etc.), peuvent être aussi des sources d'information nécessaire à l'audit. En effet, ils permettent à l'auditeur de rassembler les informations internes ou externes (fournisseurs, sous-traitants, client) afin d'avoir des connaissances générale sur l'entreprise (environnement politique, économique, sociologique, les procédures, la productivité,... etc.).

2.2 La construction des indicateurs :

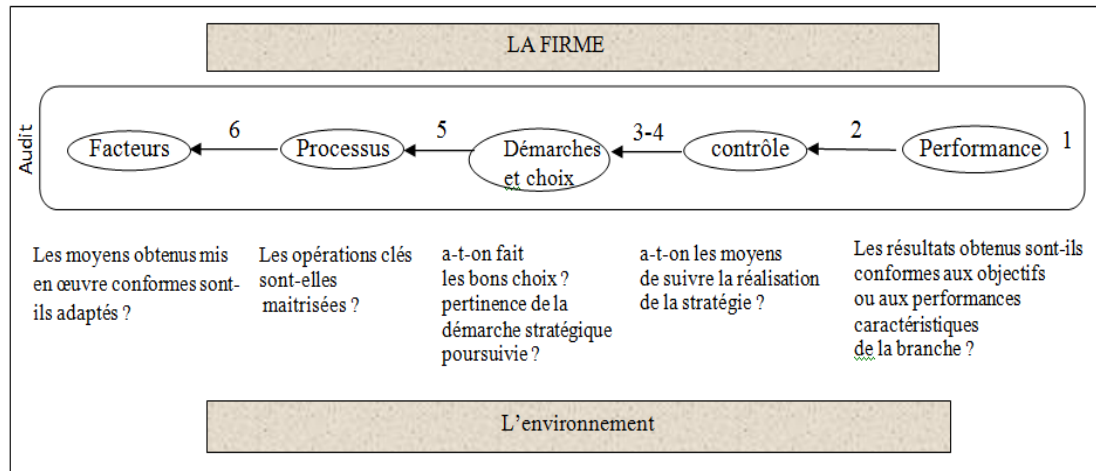
L'auditeur stratégique établi un diagnostic complet de l'entreprise, l'entreprise doit départager les éléments considérés comme prioritaires des éléments secondaires. Il est nécessaire de hiérarchiser les points forts et les points faibles de l'entreprise au sein de son environnement afin de permettre à l'auditeur de déterminer les indicateurs à suivre en priorité. Selon Brillet Patricia, ces indicateurs peuvent être quantitatifs (nombre de concurrent, parts de marché, taux de croissance), mais aussi qualitatifs (élaborations d'une nouvelle loi, ou directive gouvernementale comportement du consommateur). Le même auteur, indique que les indicateurs quantitatifs sont faciles à élaborer et à analyser. Quant aux indicateurs qualitatifs, la mise en place est nécessaire.

2.3 Formulations des problématiques, estimation des conséquences, hiérarchisation des problèmes.

La mise en place des indicateurs va permettre à l'auditeur de souligner les principales incohérences s'avérant lors de l'application de la stratégie à l'entreprise. Le référentiel n'est pas un outil dévaluer les risques, il est en effet

Un processus qui permettra simplement d'initier la démarche afin d'assurer la cohérence de la stratégie de l'entreprise et permettre son suivi.

Figure n° 4. Les composantes de l'audit stratégique.



Source : M. WEIL, 2007. 'L'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations', AFNOR, France, p.48.

La figure 4 montre les six catégories de questions que doit l'auditeur poser afin d'obtenir des réponses bien déterminées. Cela veut dire que les objectifs de l'audit stratégique est d'apporter des réponses à ses questions.

5. Audit social :

Aujourd'hui, l'entreprise évolue dans un contexte mondialisé, sa place peut comprendre deux chemins, elle peut être actrice ou simplement spectatrice de cette mondialisation. Ces dernières années, Le DRH a connu un changement important et difficile en même temps, car l'objectif de DRH n'est pas seulement d'appliquer des processus tels que ceux de l'acquisition de RH, de l'évaluation ou de la rémunération mais, de contribuer à atteindre des objectifs opérationnels, en devenant un business partner et contribuer à la préparation de l'avenir en devenant agent de changement¹. A ce titre, l'audit social devient un outil incontournable dans le DRH, car il constitue l'étude des éléments sociaux de l'entreprise.

1. Définition de l'audit sociale

Selon Jean-Marie Peretti, 'l'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les

¹ Igalens J, Peretti J.M.,2008, "Audit Social : Meilleure pratique, méthodes, pratiques", Eyrolles, Paris, p.10.

emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes'¹. Cela signifie que l'audit social a pour but d'améliorer les relations sociales que ce soit interne (relations des salariés entre eux, relations hiérarchiques, etc.) ou externe (relations de l'entreprise avec les différents parties prenantes telles que les actionnaires, L'Etat, les fournisseurs, etc.).

Dans leur livre intitulé Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale de l'entreprise publié en 2001, les communautés européennes ont défini l'audit social comme ' une évaluation systématique de l'impact social d'une entreprise par rapport à certaines normes et atteinte.'² Selon Peretti et Igalens, cette définition n'a pas met l'accent sur la particularité de l'audit par rapport à d'autres pratiques telles que le contrôle et l'inspection. Ils proposent une définition plus clair et précise 'Forme d'observation qui tend à vérifier concernant les principes, les politiques, les processus et les résultats dans le domaine des relations de l'entreprise avec ses parties prenantes:

- qu'elle a effectivement réalisé ce qu'elle dit avoir fait ;
- qu'elle utilise au mieux ses moyens ;
- qu'elle conserve son autonomie et son patrimoine ;
- qu'elle est capable de réaliser ce qu'elle dit vouloir faire ;
- qu'elle respecte les règles de l'art ;
- qu'elle sait évaluer les risques qu'elle court.'³

L'audit social à donc pour but de vérifier l'efficacité et la conformité des règles sociales de l'entreprise, c'est pourquoi l'audit de conformité fait partie des activités de l'audit social. Ces objectifs sont divers. En effet, selon L'institut international de l'audit social les quatre buts poursuivis par l'audit social sont comme suit :

- vérification de la conformité d'un système social ou de management aux règles et normes nationales ou internationales qui s'appliquent à lui ;
- évaluation de l'efficacité et de l'efficience de ce système et des risques encourus ;
- appréciation de la cohérence des politiques sociales et des moyens mis en œuvre ;
- vérification de la faisabilité socio-économique d'un projet ou d'un programme.

On peut ainsi trouver :

¹ Peretti J.M., "Définition de l'audit social". Disponible sur l'adresse suivante : www.audit-sociale.eu

² Igalens J, Peretti J M., 2008 Op cite.p.36.

³ Idem, p.37-38.

- *l'audit juridique* : consiste à analyser les règles de fonctionnement d'une entité, les contrats,...etc. Ainsi, en matière d'audit de droit des sociétés, l'auditeur contrôlera si les documents prescrits par la loi sont tenus, si les obligations légales, telles la tenue des assemblées générales, la signature des procès-verbaux, l'inscription des mentions obligatoires sur les feuilles de présence, sont effectuées, si les obligations, telles l'approbation annuelle des comptes, l'affectation des résultats, le renouvellement des mandats des administrateurs ou la nomination de nouveaux administrateurs, l'autorisation régulière des conventions règlementées,...etc. sont réalisées. Le rôle de l'auditeur consiste à réparer les anomalies éventuelles et en déterminera les conséquences juridiques et fiscales ;
- l'audit fiscale : il contrôle de la bonne application des règles fiscale ;
 - *l'audit informatique* : il évalue le niveau de contrôle des risques associés aux activités informatiques ;
 - l'audit de sécurité, répertorie les points forts, et surtout les points faibles (vulnérabilités) de tout ou partie du système ;
 - *l'audit de conformité réglementaire* : il réalise d'un état des lieux du site vis-à-vis des obligations réglementaires en environnement, santé sécurité au travail et/ou incendie ;
 - *l'audit marketing* : il analyse la position de l'entreprise au sein de son environnement et de son marché ;
 - l'audit de gestion : a pour objectif, soit d'apporter une preuve sur un gâchis ou une fraude, soit d'apporter un jugement sur les performances d'une entité ;
 - *l'audit organisationnel* : il analyse le contexte actuel d'une structure pour impulser une dynamique et mettre en perspective une réorganisation ;
 - etc.

Section 05: La mission de l'audit interne

Aujourd'hui l'objectif d'une mission d'audit interne est de s'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise. Cependant, cette mission sera centrée sur les processus de gestion des risques. En effet, les analyses de l'enquête menée par PricewaterhouseCoopers (PWC) en 2008 sur l'audit interne en 2012, a montré que la

mission de l'audit interne sera fixée d'ici 2012 sur la gestion des risques.¹ On peut distinguer deux types de missions de l'auditeur internes² : des missions d'assurance et des missions de conseil.

Dans le premier cas, l'auditeur interne formule en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine la nature de ses missions qui comportent généralement trois types d'intervenants :

- la personne ou le groupe directement impliqué dans le processus, le système ou le sujet examiné (le propriétaire du processus) ;
- la personne ou le groupe réalisant l'évaluation (l'auditeur interne) ;
- la personne ou le groupe qui utilise les résultats de l'évaluation (l'utilisateur).

Dans le deuxième cas, Les missions de conseil sont généralement réalisées à la demande d'un client. Leur nature fait l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent deux intervenants :

- la personne ou le groupe qui fournit les conseils (en l'occurrence l'auditeur interne) ;
- la personne ou le groupe donné d'ordre auquel ils sont destinés (le client).

L'auditeur interne ne doit pas assumer aucune responsabilité du management, il est là uniquement pour réaliser sa mission du conseil.

Avant de présenter les étapes d'une mission d'audit, il faut d'abord poser la question suivante : quel est exactement le rôle de l'audit interne ?

Avant le rôle de l'audit interne était fixé vers l'évaluation de système du contrôle interne, c'est-à-dire est ce que le SCI (système du contrôle interne) est efficace ? Est ce qu'il répond aux exigences de l'entreprise ? , un SCI efficace permet aux entreprises de réaliser leurs objectifs (performance, rentabilité, protection de patrimoines,...etc.) mais aujourd'hui on parle de confirmation, c'est-à-dire la vérification de l'existence de système du contrôle interne. En effet, suivant Jean M, les entreprises sous la pression réglementaire notamment de la loi SOX* aux Etats-Unis doivent confirmer l'existence de leur système du contrôle interne (il ne demande

¹. PWC, 2008, "Internal Audit 2012", Enquête de PricewaterhouseCoopers. Disponible sur l'adresse suivante: www.pwc.com

². Chandler R., 2008, "Auditing and assurance" University of London, England, p.188.

*. Le congrès américain a adopté le 29 août 2002 le Sarbane-Oxley Act du nom du représentant Michael Oxley et du sénateur Paul Sarbanes.

pas de vérifier son efficacité, c'est-à-dire son fonctionnement correcte et durable).¹ En plus la fonction de l'audit interne sera centrée sur le processus de gestion. En effet l'étude de PWC menée auprès de 250 directeurs de l'audit interne sur le sujet : « l'audit interne en 2012 » a montré que la fonction de l'audit interne va être au cours de quatre prochaines années pointues sur le processus de la gestion des risques. Selon cette enquête cinq facteurs principaux ont un impact sur la fonction de l'audit interne² :

- *La mondialisation* : l'émergence et le développement de nouvelles

Économies (Russie, Inde, Brésil et Chine par exemple) ont un impact significatif sur les rôles et responsabilités de l'audit interne, ainsi, l'externalisation impacte fortement la fonction des auditeurs internes.

- *L'évolution des rôles de l'audit interne* : l'évolution technologique a un impact significatif sur le rôle de l'audit interne, ainsi les nouveaux règlements, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise. L'audit interne permet d'adapter son rôle à cet environnement.

- *Les problématiques de gestion des compétences et d'organisation* :

La fonction de l'audit interne doit compléter ses compétences par d'autres aptitudes, les compétences traditionnelles en métier d'audit et de la comptabilité sont limitées, elles doivent être adaptées à une démarche d'analyse par les risques, à l'analyse de données aux évolutions technologiques notamment aux problématiques liées à la fraude,...etc. plus de 63% des répondants ont constaté une augmentation du nombre d'auditeurs ayant des compétences dans le domaine « la gestion des risques, la détection des fraudes, le IT,...etc.

- *Les évolutions technologiques* : Dans les quatre prochaines années les risques liés à l'évolution technique vont augmenter, tout estimer que les outils technologiques prendront une part croissante dans le quotidien de l'audit interne d'ici 2012.

Concernant la mission de l'audit interne. En générale, toute mission d'audit passe par trois grandes phases : études (c'est-à-dire planification selon les normes professionnelles), vérification (certains parlent d'analyses) et conclusion.

¹ Jagar, Mathias. 2008, "SCI : une nouvelle norme d'audit pour plus de charté", pwc, Zurich.p.4

² - PWC, 2008, "Internal audit 2012". Enquête disponible sur l'adresse suivante www.pwc.com/internal-audit

Comme nous savons, la première phase « études » se prépare au bureau et surtout dans les fonds documentaires et bien sûr s'effectuer sur le terrain, la deuxième phase, phase de vérification est totalement sur le terrain, enfin la phase de la conclusion est présentée comme interaction interne d'audit et avec les audités.

La conduite d'une mission d'audit interne est déterminée par deux critères (champs d'application, la durée). En effet selon Renard, il s'agit de varier le champ d'application de façon significative en fonction de deux éléments « l'objet et la fonction ».¹

A/ l'objet : l'objet va permettre aux auditeurs de distinguer les missions spécifiques des missions générales.

- Mission spécifiques : une mission vers un point précis en un lieu déterminer « l'audit des ventes du secteur commerciale.
- Mission générale : il s'agit d'une mission qui n'a aucune limite géographique par exemple « une mission de vente » c'est-à-dire sans intéressé par un secteur.

B/ la fonction : il existe deux types différentes de mission :

- La mission unifonctionnelle : la mission unifonctionnelle est une mission qui concerne la fonction qu'elle que soit sa nature (mission spécifique ou générale).

- La mission plurifonctionnelles : contrairement à la mission unifonctionnelle, cette mission concerne plusieurs fonctions au cours d'une même mission.

- la durée : la durée d'une mission d'audit interne peut durer dix jours ou dix semaine selon l'importance du sujet à traiter ou à auditer, c'est-à-dire il n'y a pas des règles qui déterminent la durée.

En ce qui concerne la mission d'audit interne, comme nous avons déjà mentionné toute mission d'audit passe par trois grandes phases :

1. La phase d'étude « préparation »:

1.1 L'Ordre de mission 'Lettre de mission' :

Comme disait Jacques Renard « Comme son nom l'indique, l'ordre de mission ou « la lettre de mission » est un document qui permet à l'auditeur interne de commencer sa mission juridiquement. Elle traduit le mandat donné par la Direction Générale de

¹. Renard J.,2007, Op.Cite.p.210.

l'audit interne »¹.donc, si nous suivons Jacques Renard la lettre de mission est un document officielle qui permet à l'auditeur d'accéder à l'information afin de chercher les risques, détectes les preuves,...etc. Il ne s'agit pas donc, d'un document contractuel échangé entre une entreprise et un intervenant extérieur parce que ceci est concerné aux auditeurs externes, consultants,...etc.) pour résumer l'ordre de mission formalise le mondât donné par la direction générale à l'audit interne. Mais la question qui se pose est: l'auditeur a-t-il un droit d'accès à l'information sans avoir une lettre de mission ?

La réponse est : Tant qu'il n'est pas mandaté, l'auditeur n'a pas plus le droit d'accès pour qui que ce soit. Donc toute mission d'audit doit commencer par un mandat. Mais le problème qui se pose est: qui mandate l'auditeur interne ?, c'est-à-dire qui va le permettre de commencer sa mission ? Pour répondre à cette question il faut retourner à Schick. En effet ce dernier nous a présenté Quelques questions qui sont nécessaires à poser :²

- Qui mandate l'audit ? La direction générale, Le comité d'audit bien sûr s'il existe ou bien une instance à ce niveau.

- Pourquoi mandate-t-on l'audit, pourquoi décide-t-on d'une mission ?

A ce titre, une enquête réalisée par IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) en 2005 sur le sujet d'actualité de l'audit interne « la pratique de l'audit interne »³, a montré que la fonction d'audit interne est rattachée au comité d'audit. En effet, plus de 37% des services d'audit sont rattachés fonctionnellement au comité d'audit ou à la Direction générale de l'audit interne (34). Concernant la deuxième question, on mandate l'audit pour que l'ordre de mission permet la diffusion de l'information à tous les responsables concernés parce que la lettre de mission est adressée non seulement à l'audit interne mais aussi à tous ceux qui vont être concernés par la mission (audités), chef de service et responsables.

¹ . Jacques R, 2010, Op.Cite.p.217-128.

² . Schik P, Op. Cite.p.69.

³ L'IFACI, 2005, "Internal Audit Practice in France", Enquête de L'institut Français de L'audit et Contrôle Interne décembre 2005 : www.ifaci.org

1.2 La décomposition en objets auditables

Les auditeurs internes doivent acquérir toutes les informations concernant l'entreprise (historique, activité, l'organigramme et précisément le champ d'audit) et identifier les personnes à rencontrer pour faciliter leur travail.

En général ces auditeurs étudient toutes les informations utiles collectées concernant la société ou les activités à auditer, développent des questionnaires et même quelques interviews. Tous ces travaux ont pour but d'établir un référentiel d'audit qui permet d'analyser ces risques et d'identifier les objectifs précis d'audit.

Il s'agit d'effectuer une décomposition du sujet de la mission.

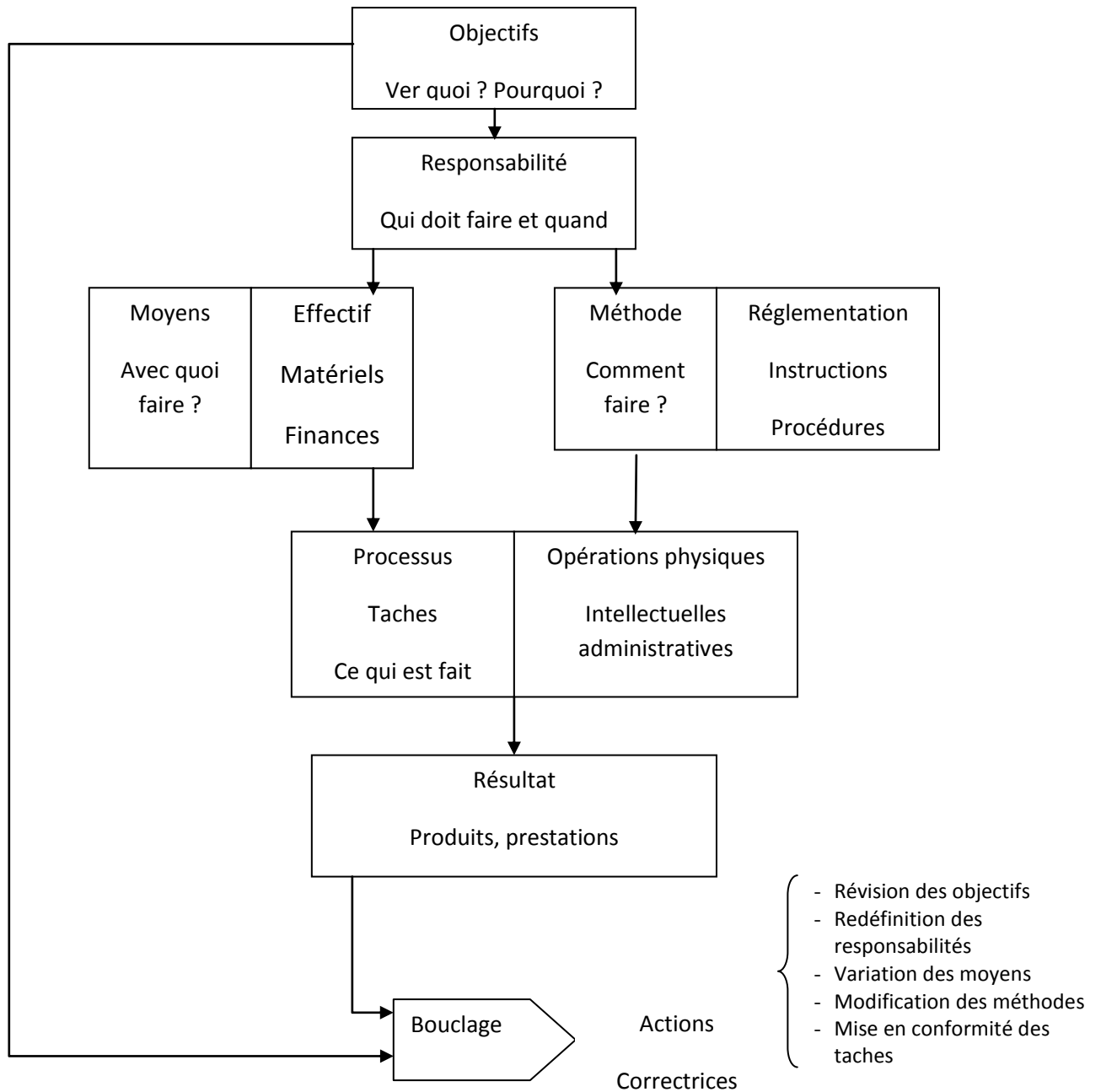
- Il faut bien noter que faire ou effectuer ces travaux d'analyse pour une mission nouvelle c'est difficile, mais malheureusement c'est rare pour une mission d'audit.
- L'audit se base sur les missions précédentes sur le même sujet dans une autre entité.

La connaissance du domaine ou fonction auditée est un travail classique : car il est difficile d'obtenir des informations fiables et pertinentes. Les informations recueillies concernant le sujet audité par des responsables divers ne seront pas fiables et les informations fiables, efficaces peuvent conduire l'auditeur à connaître mieux les risques et les améliorer. C'est pour cela l'auditeur interne doit commencer directement son travail par l'observation sur le terrain. Selon Jacques Renard cette partie est considérée, la partie la plus importante de la mission¹. Par ce que c'est là où l'auditeur interne peut avoir une connaissance générale sur l'entreprise c'est-à-dire une vision d'ensemble de l'organisation, ainsi que l'objet de la mission et des contrôles internes efficaces pour la maîtriser.

Deux outils essentiels pour la prise de connaissance du domaine audité. Le schéma d'analyse d'une activité et le découpage en objets auditables.

¹. Renard, J., 2007, Op Cite, p.234.

Figure n° 05. Analyse d'une activité.



Source : P. SCHICK, 2008. 'Mémento d'audit interne'. Dunod, Paris

La figure 5 permet à l'auditeur de mieux connaître le domaine audité, elle lui permet de comprendre une connaissance globale ou détaillée du domaine audité.

- ❖ Ses finalités et ses objectifs cohérents avec la politique et la stratégie.
- ❖ Les responsabilités.
- ❖ Les méthodes et les moyens
- ❖ Le processus

- ❖ Les résultats, leur suivi et leur comparaison aux objectifs.

1.3 Le découpage en objets auditables :

Le processus de l'entité à auditer est découpé en différents éléments simples à appréhender pour que l'auditeur interne puisse étudier chacun étape à sa manière.

Par exemple, dans l'audit facturation on trouve¹ :

La sortie d'usine ou du magasin, le calcul de l'émission de la facture, la mise à jour de la comptabilité et des statistiques commerciales.

De même pour les achats : on trouve :

- L'expression du besoin.
- Sélection des fournisseurs
- Passation de la commande au fournisseur
- Réception de la marchandise
- Réception de la facture et comptabilisation de la facture
- Paiement de la facture et comptabilisation du paiement.

2. La phase de vérification « réalisation »

Cette fois-ci l'auditeur va sortir de son bureau et commencer durablement sa mission au sein de l'entité auditée. Tout commence par une réunion d'ouverture.

2.1 La réunion d'ouverture

Avant d'engager l'audit, il est indispensable de consacrer quelques minutes dans une réunion d'ouverture, dont l'objet est de présenter si nécessaire le nombre de l'équipe d'audit aux audités, instaurer un climat de confiance entre les auditeurs et les audités de rappeler les objectifs, le champ et le plan d'audit, de préciser les horaires et de confirmer la date de la réunion de clôture, de résumer les méthodes et les procédures qui seront utilisées pour conduire l'audit. Donc cette réunion doit nécessairement se tenir chez l'audité et sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler.

2.2 Le programme de vérifications « le programme d'audit »

Le programme de vérification est un document interne établi par l'équipe d'audit c'est-à-dire l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission.

¹ . Schick P, Op. Cite.p.217.

Le programme de vérification mis en œuvre pour atteindre ces objectifs du rapport d'orientation, c'est à un document interne au niveau du service d'audit interne destiné à définir, planifier et suivre les travaux des auditeurs à travers des feuilles de couverture.

Il permet à l'auditeur interne de connaître les tâches à effectuer, des investigations à mener, des questions à poser, des points à voir, et même des procédures à rechercher (certains l'appellent « programme de travail »). Mais, il faut bien noter que ce programme n'est ni une obligation ni une excuse.

Le programme de vérification est un document majeur qui permet à l'équipe d'audit de¹ :

- Le responsable de l'audit interne s'assure que toutes les préoccupations sur le sujet ont été prises en compte.
- Il guide les auditeurs et leur évite de déborder
- Il documente le déroulement de la mission.

2.3 La feuille de couverture

La feuille de couverture est un document qui établit en deux temps : décrit comment mettre en œuvre une tâche définie dans le programme de vérification c'est-à-dire spécifier les caractéristiques du test, le contenu du questionnaire, le plan détaillé du guide d'interview, ...etc., puis mettre les conclusions qui ont été tirées.

Les informations recueillies sur l'ensemble des points concernés par les objectifs de la mission doivent être fiables, pertinentes et utiles parce que c'est sur ces informations que les auditeurs font des recommandations et conseils.

À la fin de chaque section, l'auditeur interne présente ses papiers de travail avec suggestion de recommandations au chef de mission et au superviseur puis les discutent avec les audités concernés.

2.4 La feuille de révélation et d'analyse de problème « la FRAP »

La FRAP est un papier de travail par lequel l'auditeur interne peut présenter et analyser chaque dysfonctionnement. Elle facilite la communication avec l'audité concerné. Il est vulgarisé grâce à l'ouvrage de l'IFACI la conduite d'une mission d'audit interne²

¹Schick, P, Op.Cite.p.52.

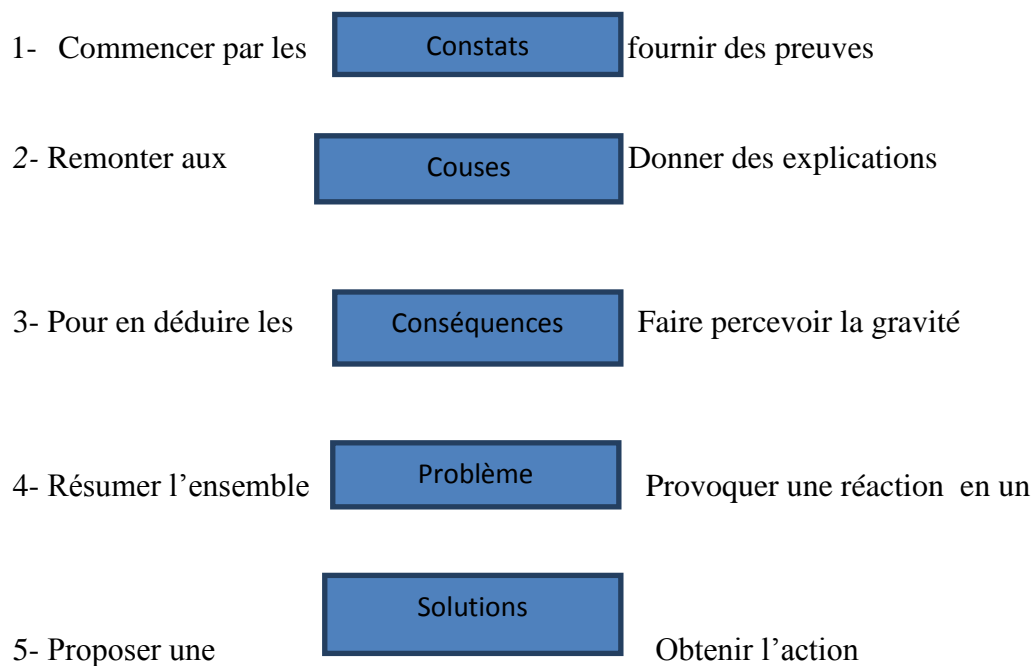
². IFACI, Lemant.1998, "La conduite d'une mission d'Audit Interne", Dunod, Paris. p.56.

Il se présente aujourd'hui comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seul fin de l'amener à formuler une recommandation. Donc, ce papier de travail rempli par l'auditeur interne à chaque fois qu'il rencontre un dysfonctionnement. Ces fiches sont présentées aux responsables concernés afin de les analyser et discuter des principales recommandations que les auditeurs seront amenés à faire dans le rapport d'audit.

Aujourd'hui, un nombre croissant d'entreprises adoptent ce document par l'exigence de « ISA » (International standards for Professional practice of internal auditing). En effet la norme 2320 exige que¹ :

« Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leurs mission sur des analyses et évaluations appropriées »

Figure n° 06. Guide de l'élaboration de la FRAP



Source : P, SCHICK.2007 « Memento de l'audit interne »Dunod,Paris, p.217.

¹. IIA, 2009, "International Standards of Professional Practice for Internal Auditing". Disponible sur l'adresse suivante : www.theiaa.org

La figure 6 présente les différentes étapes pour élaborer la FRAP, une bonne utilisation de ce document permet à l'auditeur interne de gérer mieux ces risques.

3. La phase de conclusion :

L'audit est pratiquement terminé, les auditeurs se réunissent pour mettre en commun leurs constats et préparé la réunion de clôture.

3.1 La réunion de clôture : la réunion de clôture qui rassemble les auditeurs et les audités, a pour objet de souligner les points forts, et les points faibles de système du contrôle interne, dénoncer et de justifier les constats d'audit, et de préciser leurs importances, dénoncer un rapport d'écrit .En fin, la réunion de clôture est l'occasion de résoudre les points de désaccord avant la rédaction de rapport final.

3.2 Le rapport de l'audit : le rapport de l'audit est rédigé par le responsable de l'audit, il contient généralement les informations suivantes : l'identité des auditeurs, les audités, l'organisation auditée, le champ, les objectifs et les critères d'audit, le plan de l'audit, la durée de l'audit, l'énoncer les écarts qui doivent être formalisé d'une manière claire et concise et les conclusions d'audit.

Le rapport d'audit doit être lisible par le patron c'est-à-dire qu'il doit être court (deux page), claire et pondéré. A la lecture, on doit comprendre ou sont les risques, quels sont les plans d'actions à entreprendre.

En générale ce document est un document important, indispensable, et comme disait SAWYER le père de l'audit « On n'a jamais rien fait tant que l'on a pas vendu quelque chose ». La norme 2440 est bien montrée sur ce point : « le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés »¹.

3.3. Le suivi du rapport d'audit interne

Pour que les auditeurs internes arrivent à mesurer la réelle efficacité de leurs travaux ils doivent savoir ce que devenaient leurs recommandations c'est-à-dire suivre les solutions qui sont données à des problèmes. Mais il faut bien noter que les auditeurs internes ne doivent pas participer à la mise en œuvre de leurs propres recommandations, principe que l'on trouve dans la définition de l'audit interne : l'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui fait les choses, c'est quelqu'un qui regarde

¹ L'IIA, 2009, "internal standards for professional practice of auditing internal". Disponible sur l'adresse suivante : www.theiia.org

comment les choses sont faites, et dans les normes pour la pratique professionnelle de cette fonction.

Norme 2500A1 : les responsables de l'audit interne doivent mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite du travail et communiqué les résultats au manager.

Dans le processus de suivi, il y a deux (02) méthodes que l'on puisse regrouper en deux grandes familles :

La méthode française:

Elle donne le rôle essentiel dans le suivi de ces recommandations à l'audit interne.

La méthode anglo-saxonne :

Le suivi des recommandations n'est plus l'affaire de l'audit interne. C'est l'affaire de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités.

Section 06 : L'audit interne et ses outils:

1. Les outils de l'audit interne

L'audit interne à sa disposition tout un ensemble d'outils sur chaque phase de mission : il faut citer aussi les logiciels spécifiques aux audits, car les outils informatiques deviennent très important dans la conduite d'une mission d'audit interne, surtout si nous savons qu'aujourd'hui la plupart des entreprises utilisent les TIC (technologie de l'information et de communication).

Généralement dans la pratique de l'audit interne, les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques¹ :

- Ils ne sont pas appliqués de façon systématique, l'auditeur choisit l'outil le mieux adapté à l'objectif.
- Ils ne sont pas concernés seulement à l'auditeur interne, d'autres professionnels comme : l'audit externe, consultants, informaticiens,...etc. peuvent employer ces outils.
- Deux outils peuvent être utilisés au cours de la même recherche.

On peut distinguer entre deux types d'outils :

¹. Renard, J. 2010, "théorie et pratique de l'audit interne". 7^{ème} édition, Eyrolles, Paris.p.329.

Les outils d'interrogations : ce sont des outils qui permettent d'aider l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose.

Les outils de descriptions : ce sont des outils qui aident l'auditeur à éclairer les spécificités des situations rencontrées.

1.1 Les outils d'interrogations :

1.1.1 Les sondages statistiques :

Les sondages statistiques reposent sur l'existence de fichiers informatiques. Mais la question qui se pose : pourquoi déclare-t-on utiliser un sondage statistique alors que l'on dispose de fichiers informatiques.

Deux points essentiels peuvent répondre à cette question :

- Les fichiers informatiques ne contiennent pas nécessairement tous les ensembles que l'auditeur souhaite observer
- Et même si l'ensemble de la population observée existe dans un fichier informatique, est-il à jour ?

Même avant que l'auditeur interne utilise cet outil, le sondage statistique doit mener son investigation, il faut obtenir l'information statistique qui se définit en trois niveaux :

- Premier niveau : Concernant les données élémentaires : l'auditeur va trier des conclusions ou bien des pistes d'observations. Il trie selon deux méthodes, soit avec l'enquête qui permettra à l'auditeur interne de connaître le pourcentage de gens qui vont répondre oui ou non. Soit en utilisant la méthode du tri croisé. Cette méthode est très élaborée puisqu'elle met en œuvre deux (02) variables, exemple analyse des ventes par régions et par produits.
- Deuxième niveau : L'auditeur interne accueille l'information ou bien les statistiques interne par tous et surtout de la part des contrôleurs de gestion. Ici le contrôleur de gestion joue un rôle très important.
- Le troisième niveau : Concernant l'échantillonnage statistique mis en œuvre par la technique de sondage.

Généralement le sondage statistique est une méthode qui permet de choisir un échantillon ou bien une population de référence d'extrapoler à la population les

observations faites sur ce même échantillon. Mais il faut rappeler quelques définitions de base pour éclairer l'outil de sondage statistique :

La population : on peut définir la population comme l'ensemble sur lequel l'auditeur interne effectue la recherche. Cet ensemble de données peut être composé d'individus de chiffres,... etc.

L'échantillon est l'extrait de la population sur lequel l'auditeur interne va travailler.

Pour le bon fonctionnement du sondage statistique, il faut respecter les recommandations suivantes:

- 1- N'utiliser le sondage que s'il est adapté aux objectifs de l'audit. Donc ne pas faire de sondage statistique gratuitement et pour le plaisir pour « voir si... » « pour le cas où... »
- 2- Connaître la population : l'auditeur interne ne doit pas s'aventurer dans des sondages statistiques sur des populations mal définies, incomplètes, aux frontières indécises.
- 3- Le choix doit être aléatoire : l'utilisation sans concessions d'une méthode aléatoire est une exigence absolue.
- 4- Pas de biais personnel : il faut chasser de son esprit toute idée d'un résultat que s'efforceraient d'atteindre ou de justifier.
- 5- L'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population.
- 6- Ne pas extrapoler de façon déraisonnable : il faut s'en tenir à la simplicité du résultat.
- 7- Ne pas perdre de vue la réalité : à trop jongler avec les chiffres on finit par oublier les contextes.
- 8- Stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon : on ne doit pas hésiter à faire plusieurs sondages statistiques au lieu d'un seul.
- 9- Ne pas fixer sans nécessité des niveaux de confiance élevés.
- 10- Ne pas s'arrêter aux résultats statistiques : rechercher les causes.

1.1.2 Les interviews :

L'interview est un outil important que l'auditeur utilise dans sa mission. Ce n'est pas un entretien, ni une conversation parce que l'auditeur interne n'est pas comme un journaliste qui interviewe une star ou un homme politique. Ici l'auditeur c'est celui

qui écoute : Auditer c'est écouter, et ce n'est pas un interrogatoire, dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Rappelez bien que l'auditeur interne ne doit pas accuser ou dénoncer. L'auditeur est arbitrage de jeux. L'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. En audit interne, l'interview est coopérative.

Les sept règles d'une bonne interview :

Pour que l'auditeur arrive à réaliser une bonne interview, il doit suivre les sept règles principales:¹

1^{ère} règle : il faut respecter la structure ou bien la hiérarchie. L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.

2^{ème} règle : L'interlocuteur de l'auditeur interne doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. C'est-à-dire, il doit connaître clairement la mission de l'auditeur et ses objectifs.

3^{ème} règle : Toutes les difficultés, les points fiables et même les erreurs et les anomalies doivent être citées en même temps, en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations.

4^{ème} règle : Les conclusions de l'interview résumées avec l'interlocuteur doivent recueillir son adhésion avec d'être communiquées et les résultats d'une interview ne doivent pas être communiqués alors que l'intéressé ou l'audit n'a pas encore donné son avis sur les conclusions.

5^{ème} règle : on doit garder de tous question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les réponses.

6^{ème} règle : L'auditeur interne doit savoir écouter. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

7^{ème} règle : L'auditeur dans sa mission doit réaliser une interview et considérer son audité comme un égal dans la conduite du dialogue.

1.1.3 Les outils informatiques :

De nombreux outils informatiques utilisés par l'auditeur interne. En effet ces différents outils utilisés peuvent être classé comme suit :²

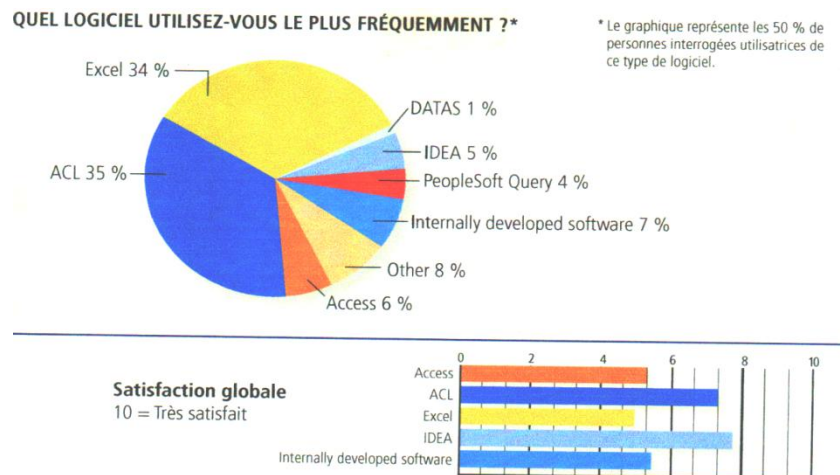
¹.Renard J., 2010. Op, Cite. p. 317-318.

².Vallin, G. 2006, "Contrôle et auditor", Dunod. Paris, p.45.

- Les outils de travail de l'auditeur : Par exemple, les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin (power point,...etc.) et les tableaux.
- Les outils de réalisation des missions : On peut cité a titre exemple, les outils méthodologiques qui permettent d'établir et de suivre le déroulement de son QCI (la FRAP,...etc.).
- Les outils de gestion de services : Ils sont nécessaires pour l'auditeur. Parmi ces outils il y a :
 - Les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs
 - Les outils de mesure d'efficacité des missions d'audit.
 - Le contrôle budgétaire de l'unité.

A ce titre, une enquête a été menée par l'IIA¹ en 2006 sur « les logiciels d'audit interne ». En effet, l'enquête a montré que dans le monde entier les auditeurs internes utilisent les logiciels ACL* pour leur capacité d'améliorer les performances globales de l'entreprise et à prendre en charge les actions de mise en conformité. La technologie ACL permet aux auditeurs de raccourcir les cycles d'audit.

Figure n° 07. Logiciel de détection et prévention des fraudes.



Source : IIA, 2006. « Les logiciels d'audit interne » : www.theiia.org

Autrement, les outils technologiques deviennent très importants, car les risques liés à la technologie sont en trains d'augmentées dans les entreprises. En effet, l'étude de

¹.L'IIA, 2006, "Enquête sur les logiciels d'audit interne". Disponible sur l'adresse suivante: www.theiia.org

*. ACL est le principal fournisseur mondial de solutions de business assurance analytics destinées aux responsables financiers, aux responsables de la mise en conformité et aux professionnels de l'audit.

Price water house Coopers (PWC), montre que d'ici 2012 les outils technologiques vont prendre une part croissante dans l'activité de la fonction d'audit interne.¹

1.2 Les outils de description :

1.2.1 L'observation physique :

Le travail de l'auditeur interne ne doit pas effectuer uniquement dans son bureau. L'auditeur doit aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique : Aller « sur le terrain » c'est comme allé dans une usine, visiter un secteur commercial,...etc. ou même aller dans un autre bureau. Il existe trois conditions pour la bonne pratique de l'observation physique :

1. L'observation ne doit pas être clandestine. En effet, l'auditeur interne doit informer les responsables, concernés de sa visite. La règle générale de l'audit interne est la transparence.

2. L'observation ne doit pas être ponctuelle : c'est-à-dire elle dure un certain temps ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.

3. L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. On peut observer les processus c'est-à-dire comment se déroule une opération de recrutement ou bien comme se déroule la sortie des camions. On peut observer les biens comme l'inventaire et les documents comme les lire et regarder les signataires des contrats par exemple. L'auditeur peut même observer les comportements des gens au travail, c'est-à-dire il observe que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux.

1.2.2 La narration :

L'auditeur interne utilise deux types de narrations : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite :

1. La narration par l'audité : C'est un outil essentiel qui permet à l'auditeur d'être un homme passif, il veut écouter et motionner tout ce qui a été dit contrairement à l'interview. La narration a pour objet de faire écrire un care général.

¹. PWC ,2008, "internal audit 2012", Enquête de Price water house Coopers. Disponible sur : www.pwc.com

1.2.2.1 La narration par l'auditeur

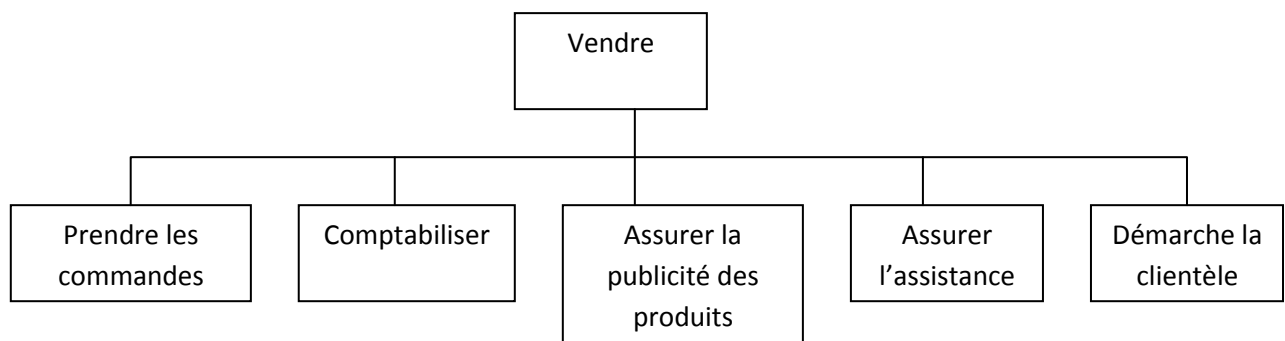
La narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances, en général elle est basée sur la bonne écriture. La narration est structurée sur la logique et la fascination de la lecture.

1.2.3 L'organigramme fonctionnel

Contrairement à l'organigramme hiérarchique de contrôle interne, qui doit être construit et mis en place par le responsable et qui est important pour l'auditeur de faire communiquer, l'organigramme fonctionnel est un organigramme construit par l'auditeur si celui-ci le juge nécessaire. L'auditeur l'établit à partir d'informations recueillies par narration, interviews, observations. Parmi les caractéristiques de cet organigramme c'est que les mots qui se trouvent dans les cases ne portent pas les noms des personnes mais des verbes qui désignent des fonctions.

Rappelons que l'auditeur n'a pas le droit de dénoncer.

Figure n° 08. L'organigramme fonctionnel (simple).



Source : J. Renard, 2002 «Théorie et pratique de l'audit interne». 4^{ème} édition, Eyrolles, p.462.

1.2.4 Le diagramme de circulation

Le diagramme de circulation « Flow Chart » est un outil dynamique, certains le présente comme un cinéma. En effet ce diagramme permet de montrer la circulation des documents entre les différentes fonctions. Il aide l'auditeur interne à prendre une vision complète du cheminement des informations.

1) Avantages et inconvénients :

Selon Jacques Renard les avantages et les inconvénients de diagramme de circulation sont¹ :

A/ les avantages :

C'est un document facile à lire et à comprendre. Chaque opération a un symbole différent, par exemple : Création de document, archivage,...etc. Concernant la circulation des documents elle est indiquée par des flèches.

C'est un document qui permet à l'auditeur de poser les questions suivantes :

- Combien d'exemplaires ?
- Qui les envoie ?
- Où arrivent-ils ?

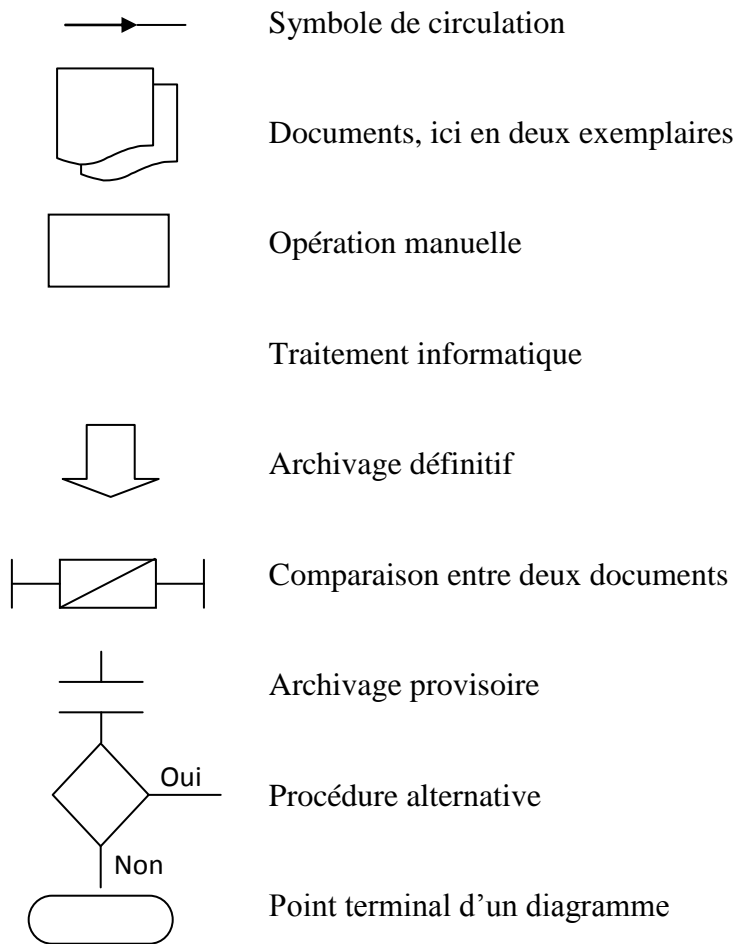
B/ Les inconvénients :

L'utilisation de ce document nécessite des méthodes et des techniques difficiles à utiliser, pour cela, l'auditeur interne doit les pratiquer souvent pour bien les maîtriser. L'utilisation du diagramme de circulation exige des formations pratiques continues.

Mais avec les nouveaux logiciels relatifs au diagramme de circulation existant dans le marché, on peut dire que ces difficultés ont diminué.

¹. Renard J., 2010 Op Cite. p. 361.

Figure n° 09: Les symboles visuels.



Source : J. Renard, 2010, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition, D'organisation, Paris. P.364.

CONCLUSION DU CHAPITRE I :

L'audit interne est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système globale de l'entreprise. Un audit réussi se doit être organisé et dans lequel des outils soient utilisés avec une bonne méthodologie.

La fonction de l'audit interne a évolué ces dernières années et l'auditeur interne ne devient pas uniquement comme un policier pour protéger les actifs de l'organisation mais, un partenaire stratégique dans le business.

Depuis les scandales financiers qui ont défrayé la chronique aux Etats-Unis et en Europe l'audit interne, devient un outil incontournable au sein de l'entreprise.

Pour conclure, nous reprenons la déclaration de LARRY SAWYER le père et le défenseur de l'audit :

« la phase que nous présentons au monde doit être le portrait de quelqu'un qui fait partie de la mission et non celle d'un policier frappant à la porte, d'un guide pour améliorer les opérations et non d'un doigt pointé, de quelqu'un qui entraîne les autres et non qui les abaissent, d'un catalyseur qui aide les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise à corriger leurs propres problèmes faisant en sorte qu'ils reçoivent le crédit de ces actions correctives et non d'un projecteur braqué sans merci sur leurs défaillances et surtout un agent de construction et non de destruction. »

C'est à travers de cette vision, qu'on peut arriver à réaliser les deux objectifs principaux de la fonction :

- le premier étant de fournir une image objective, non déformer et professionnelle de ce que nous voyons replaçant l'ensemble des éléments dans une perspective correcte ;
- le deuxième étant de laisser chaque terrain où on intervient un peu mieux que nous l'avons trouvé.

CHAPITRE II:
LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE :
REVUE DE LA LITTÉRATURE

INTRODUCTION :

En réaction à une série des scandales financiers qui ont secoués ces dernières années les Etats-Unis, l'Europe et même le Japon (Anderson en janvier 2002 ; Enron en novembre 2001 ; Worldcom en mars 2002, ...etc.), la gouvernance devient comme un moyen de prévention des risques.

La gouvernance d'entreprise¹ ou le gouvernement des entreprises est un concept d'origine américaine (corporate governance) apparue dans les années 70. Il est apparu comme le sujet qui a soulevé le plus de débat en matière du management au cours de ces dernières années dans le monde des affaires, politiques et académiques.

A l'origine, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, c'est-à-dire un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. Donc, il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) appelés la principale aux dirigeants de l'entreprise appelés agents.

Dans la première section de ce chapitre nous présenterons quelques généralités sur la gouvernance d'entreprise, telles que sa définition et ses principes essentiels.

Nous traiterons dans un second lieu, à travers la deuxième section, les différents acteurs de la gouvernance d'entreprise à travers le conseil d'administration, le comité d'audit, le management et les parties prenantes.

Dans la troisième section, nous abordons les multiples mécanismes internes et externes de la gouvernance d'entreprise, à titre d'exemple : les mécanismes de contrôle des dirigeants par les propriétaires, les mécanismes exercés par le conseil d'administration pour discipliner les dirigeants, les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés, les mécanismes de contrôle des dirigeants par les autres parties prenantes, le marché des biens et des services, le marché du travail des dirigeants et le marché financier.

¹. Corporate governance traduit par « gouvernement des entreprises » (charreaux, pigé,...etc.) ou par « gouvernance d'entreprise » (Thiveaux, Perez,...etc.) , nous avons choisi d'employer l'expression « gouvernance d'entreprise ».

En dernier lieu, et dans la quatrième section, nous essayerons de présenter le concept de la responsabilité sociale (RSE), ainsi que le rôle que joue l'audit interne dans cette dernière.

Section 01 : Généralités sur la gouvernance d'entreprise :

1. Qu'est-ce que la gouvernance d'entreprise ?

La gouvernance d'entreprise est définie par Charreaux comme étant « l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants autrement dit qui 'gouvernent' leur conduite et délimitent leur espace discrétionnaire »¹. Dans une autre définition, le comité Cadbury perçoit la gouvernance d'entreprise comme « le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées »². En effet, il s'agit, de mettre en place au sein de l'entreprise des moyens de contrôles qui permettent aux actionnaires (investisseurs) de contrôler au mieux les dirigeants et éviter toutes malversations les plus graves.

C'est pourquoi la gouvernance d'entreprise est caractérisée par quatre principaux éléments : le conseil d'administration, la direction générale (management), l'audit externe et l'audit interne.³ Parmi ces quatre piliers, l'auditeur joue un rôle majeur dans la gouvernance d'entreprise, son objectif est d'évaluer les processus de ce dernier.

Selon l'Institute of internal auditor (IIA), la gouvernance d'entreprise est définie comme étant « la combinaison des processus et des structures mise en œuvre par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger et de surveiller les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs »⁴. Quant à Arthur Levitt président de la commission de la bourse (SEC), il indique l'importance de la gouvernance d'entreprise, et il a souligné que la gouvernance d'entreprise est un concept vague utilisé par les législateurs, les investisseurs, les comptables et les membres du conseil d'administration et il la définit comme « un ensemble de processus qui sont

¹. Charreaux G, Desbriere P., 1998, "Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnaires, finance contrôle stratégie, vol 1, n° 12, p.57-88.

². Comité Cadbury., 1992, "report of the committee on financial aspect of corporate". Disponible sur l'adresse suivante: <http://www.ecgi.org/codes/document/Cadbury.pdf> (02/12/2011).

³. Spira L.S., 2002, "The Audit Committee Performing Corporate Governance", Kluwer Academic Publishers, New York, p.199.

⁴. IIA, 2009. "International Professional Practices Framework (IPPF)", Glossary.

indispensables pour réaliser l'efficacité du marché »¹. Cela signifie que la gouvernance d'entreprise est le lien entre la gestion de l'organisation et son directeur, et entre le système de reporting financier.

De plus, le président de la banque mondiale Wolfenson voit que l'idée de la gouvernance d'entreprise est sur la justice, la transparence, la responsabilité et la reddition de comptes². Ainsi que, les écrivains Monks et Minow ont considéré la gouvernance d'entreprise comme étant « une relation entre le nombre de parties et les participants qui conduisent à déterminer l'orientation et la performance de l'organisation »³.

Peter Achterstraat montre qu'une bonne gouvernance d'entreprise renforce la confiance du public dans le gouvernement. Selon cet auteur la gouvernance est là pour briller une lumière, parfois c'est un avertissement, elle est parfois là pour attirer l'attention, et parfois il est là pour vous guider.⁴ La gouvernance d'entreprise, donc se base sur la transparence et la sincérité des états financiers.

D'un autre côté, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) définit la gouvernance comme étant 'un dispositif comprend les processus et les structures mis en place par le conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs'.⁵

Dans une autre définition plus complétée, l'organisation de coopération et de développement économique (OCED) a défini la gouvernance d'entreprise comme étant⁶ :

- Concerne l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et autres parties prenantes ;
- Fournit le cadre au sein duquel les objectifs de l'entreprise sont fixés ;

¹. Levitt A., 1999. "An essential next step in the evolution of corporate governance" speech to the audit committee symposium.

². Mathiesen H. 2002, "Managerial Ownership and Financial Performance, PH.D. Thesis, Copenhagen Business School, Department of International Economics and Management, Denmark, (what is corporate governance, Definitions: <http://www.encycogov.com>) 2010, p.2

³. Monks R, Minow N., 2001, "corporate governance", 2nd edition, Blackwell publishers, malden MA.

⁴. Petre A., 2011, "Internal Audit and Risk Management Readiness"

⁵. IIA, 2009, "International Standards for the Professional practice of internal auditing": (www.theiia.org)

⁶. OECD, 2009, "principles of corporate governance", Organization for Economic co-operation and development publication 1-b service. Disponible sur l'adresse suivante: (<http://www.oecd.org>)

- Définit les moyens de les atteindre et de surveiller les performances.
- Garantir la diffusion, en temps opportun, d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise.

En résumé, la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes mis en place par l'entreprise afin de mieux contrôler ses activités et de protéger les intérêts des actionnaires (investisseurs).

2. Les principes essentiels de la gouvernance d'entreprise :

Ces dernières années il y a eu plusieurs tentatives pour identifier et expliqué ce qui sont les principes « essentiels » de gouvernance d'entreprise, bien qu'il existe plusieurs exemples¹, on verra que les principes différents sont identifiés comme « essentiels » et au fil de temps, plusieurs points de vue ont changé sur ce qui pourrait être considéré comme « essentiel » principes de gouvernance d'entreprise. Comme nous savons tous, la gouvernance d'entreprise est un domaine qui se développe et se développe et elle s'ajuste en fonction de nouvelles idées et de nouveaux défis, comme Mervyn King, il met la bonne gouvernance comme un voyage et non une destination.²

Une bonne illustration de cela, est prévue par les rapports du sud diverses roi africain. D'ailleurs, dans le rapport King (2002), on peut identifier sept principes essentiels de gouvernance d'entreprise³ :

- Discipline
- Transparence
- Indépendance
- La reddition de comptes
- Responsabilité
- Justice
- La responsabilité sociale (RS)

¹. Voir par exemple, OECD Principles of Corporate Governance, et The Combined Code on Corporate Governance (UK Combined Code (2008)), disponible sur le site suivant: www.frc.org.uk/corporate/combinedcode.cfm.

². King Report on Governance for South Africa., 2009, "(KingReport (2009))", Johannesburg, Institute of Directors.

(2009) 9: (<http://african.ipapercms.dk/IOD/KINGIII/kingiiiireport/>)

³. King report on governance for south africa, 2002.

Dans le rapport King (2009), l'accent s'est déplacé vers les aspects clés qui sont expliqués comme suit : leadership, la durabilité et la citoyenneté.

Dans ce rapport les principes clés suivants méritent d'être soulignés¹ :

1- Leadership : la bonne gouvernance est une question de leadership efficace, les dirigeants doivent relever les défis de la gouvernance moderne. Un tel leadership est caractérisé par la valeur éthique de la responsabilité, la responsabilité et la transparence,...etc. afin de réaliser la performance de l'entreprise.

2- La dualité : la dualité est considérée comme étant le premier impératif moral et économique pour le 21 siècle. Elle est l'une des sources les plus importantes des deux opportunités et risques pour les entreprises naturellement, les sociétés et les entreprises sont interconnectées de manière complexe qui doivent être compris par les décideurs.

3- Le concept de citoyenneté :

En bref, ces trois aspects sont considérés comme des piliers de la gouvernance d'entreprise, ils renforcent les principes précédents.

Une autre illustration concernant l'évolution des opinions sur les principes essentiels de gouvernance d'entreprise est révélé par la comparaison entre les deux versions de « principes d'une bonne gouvernance et recommandations de bonnes pratiques de ASX² du conseil de gouvernance d'entreprise (version 2003 et 2007.). En effet, en 2003, 10 principes essentiels d'une bonne gouvernance ont été identifiés³ y compris :

1- Faire une base solide en matière de supervision de gestion, reconnaître et publier les rôles et responsabilité respectifs du conseil d'administration et de gestion ;

2- Structuré le conseil d'administration pour crée la valeur ajoutée, avoir un conseil d'une composition efficace ;

3- Promouvoir l'éthique et la responsabilité de la prise de décision ;

4- Préserver l'intégrité de l'information financière, avoir une structure indépendante, vérifié et de préserver les rapports financières de l'entreprise ;

¹.Idem, p.45.

². Australian Securities of Exchange

³. ASX., 2003, "Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations". Disponible sur l'adresse suivante: <http://www.asx.com.au/documents/asx-compliance/principles-and-recommendations-march-2003.pdf>

5- Respecter les droits des actionnaires (shareholders) et faciliter l'exercice effectif de ces droits ;

6- Reconnaître et gérer les risques – mettre en place un système fiable de surveillance des risques, de gestion et de contrôle interne.

7- Encourager l'amélioration de performance, encourage activement l'amélioration du conseil d'administration et l'efficacité de gestion.

8- Reconnaître les intérêts légitimes des parties prenantes (stakeholders).

Par contre, les principes d'une bonne gouvernance et recommandations de bonnes pratiques de 2007 ne contiennent que huit principes en comparaison avec les principes de 2003 c'est à dire, deux principes étaient supprimés.

Principe 7 (Encourage une meilleur performance) et principe 8 (Reconnaître les intérêts légitimes des parties prenantes), cependant ; bien que ces principes semblent disparu, ils étaient en fait rassemblé dans d'autre principe : principe 8 a été intégré dans les principes 3 et 7, principe n° : 9 est devenu le principe 8. Donc, Les huit principes de la gouvernance d'entreprise présentée par le conseil de la gouvernance d'entreprise (ASX) sont :¹

1- Faire une base solide en matière de supervision de gestion, reconnaître et publier les rôles et responsabilité respectifs du conseil d'administration et de gestion ;

2- Structuré le conseil d'administration pour crée la valeur ajoutée : les sociétés doivent avoir un conseil d'une composition efficace ;

3- Promouvoir l'éthique et la responsabilité de la prise de décision ;

4- Préserver l'intégrité de l'information financière, avoir une structure indépendante, vérifié et de préserver les rapports financières de l'entreprise ;

5- Respecter les droits des actionnaires (shareholders) et faciliter l'exercice effectif de ces droits ;

6- Reconnaître et gérer les risques – mettre en place un système fiable de surveillance des risques, de gestion et de contrôle interne.

7- Encourager l'amélioration de performance, encourage activement l'amélioration du conseil d'admiration et l'efficacité de gestion.

¹. ASX., "Corporate Governance Principles and Recommendations with 2010 Amendments", 2nd Edition: http://www.asx.com.au/documents/asx-compliance/cg_principles_recommendations_with_2010_amendments.pdf

De plus, l'OCDE, publiait un document intitulé « principes de l'OCDE relatifs au gouvernance d'entreprise » établi par un groupe de travail ad hoc en mai 1999, qu'il a ensuite révisés en 20 avril 2004.¹

✓ Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'état de droit et clairement défini la répartition des responsabilités entre les instances compétentes ;

✓ Protéger et faciliter l'exercice des droits des actionnaires ;

✓ Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers, tous les actionnaires doivent pouvoir obtenir la réparation effective de toute violation de leurs droits ;

✓ Reconnaître les droits des différentes parties prenantes (stakeholders) et encourage une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes ;

✓ Garantir la diffusion, en temps opportun, d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise ;

✓ Assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance de la gestion par le conseil d'administration, ainsi que la responsabilité et la loyauté des conseils vis-à-vis de la société et de ses actionnaires.

Pour conclure, il est nécessaire de présenter les travaux de comité Cadbury² qui ont un impact sur l'évolution des principes de gouvernance d'entreprise. L'impact de ce rapport a été considérable, non seulement au Royaume-Unis, mais aussi dans tous les pays ayant une économie de marché.

En effet, les recommandations de ce rapport visent essentiellement les objectifs suivants:

A- la mise en place équilibrée des pouvoirs entre les directeurs exécutifs et non exécutifs au sein du conseil ;

B- la destination des fonctions de président de conseil d'administration et de directeur générale ;

C- l'organisation de réunions régulières du conseil d'administration ;

¹. OCED, 2004, "Principles of corporate governance, Organization for Economic co-operation and development publication (<http://www.oecd.org/data/oecd32.18.31.557724>). p.17-24

². Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance., 1992, "The Financial Aspects of Corporate Governance", The cadbury Report, Burgess Science Press, London Rapport Gadbury

- D- la transparence effective des rémunérations des dirigeants ;
- E- la limitation de la durée des contrats de travail des exécutifs directeurs ;
- F- la création des comités spécialisés ayant pour vocation d'assister le conseil :
 - l'audit Committee (comité des comptes) ;
 - le Nomination Committee (comité des nominations) ;
 - le Remuneration Committé (comité des rémunérations) ;

Le rapport Cadbury a ensuite été complété par d'autres travaux, parmi ces travaux on peut citer par exemple :

- le rapport turnbull¹ (1999) qui donne aux administrateurs les lignes directrices afin d'améliorer le contrôle interne.
- le rapport Smith (2003) qui porte sur le fonctionnement et le rôle des comités d'audit et préconise le renforcement de la présence d'administrateurs indépendants au sein de ces comités.

Ces différents rapports ont été intégrés dans le Combined Code on Corporate Governance², et ont formulés les principales annexes des règles boursières du LES (London stock exchange). Ces recommandations ont été appliquées par les différentes sociétés cotées suite à la pression des investisseurs et du marché.

Section 02 : Les participants de la gouvernance d'entreprise :

Des différents points de vues ont été remarqué sur le sujet des acteurs de gouvernance d'entreprise, certaines parlent seulement des propriétaires, (principale), gestionnaires (direction générale) et administrateurs, tandis que d'autre, élargir l'équipe on ajoutant la participation d'un élément plus important celui de parties prenantes (stakeholders).

Selon Lutgard Van den Berhge et Abigail Levrau, le nombre et l'identité des joueurs (participants) dépend du « niveau de gouvernance d'entreprise »³. En effet leur études révéle cinq (05) différents niveaux, dont le premier est le plus étroit forme de

¹.The Turnbull Report peut être consulté sur le lien (<http://www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf>).

². The combined Code on Corporate Governance', July 2003: http://www.ecgi.org/codes/documents/combined_code_final.pdf.

³.Van den Berghe L., Carchon S., 2001, "Corporate Governance Practices in Flemish Family businesses", p. 4: (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=288287).

gouvernance d'entreprise, qui traite uniquement avec le conseil d'administration. Le deuxième niveau inclut actionnaires, administrateurs et direction générale, le troisième niveau comprend également les parties prenantes comme par exemple « les employés, fournisseurs, client, ...etc. le dernier niveau, est un niveau macro économie qui peut être situer sur une scène national, Européenne ou même sur la scène globale c'est à dire à l'échelle mondiale et inclut des questions sur l'entreprise, la culture, la valeur,...etc.

1- Le conseil d'administration :

1.1 qu'est-ce qu'un conseil d'administration : Le conseil d'administration est l'un des acteurs essentiels dans le processus de gouvernance d'entreprise. Il est le cerveau de la société.¹ En effet, la théorie de l'agence l'a défini comme suit 'l'un des principaux instruments permettant de remédier les carences des gestionnaires instruments'². Dans ce cadre, Hamalin et Weisbach le qualifient au « cœur de la gouvernance », ce mécanisme de contrôle interne est chargé de défendre l'intérêt des actionnaires et lutter contre les gestionnaires non compétents

D'une manière générale, le conseil est responsable de la supervision de toutes les questions liées à la gouvernance d'entreprise. En particulier le conseil devrait établir un rapport sur l'efficacité du système de contrôle interne d'une société.* Par ailleurs, la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financier (LSF) du 1^{er} août 2003 en France, imposent de nouvelles obligations en matière de contrôle interne (CI), la loi SOX par exemple demande au président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures du contrôle interne mises en place par la société.³ Ces deux lois donc, font du contrôle interne un enjeu majeur de la gouvernance d'entreprise et une responsabilité du conseil d'administration.

¹. Sholastique E .2005, "Administrateur indépendant, Quelle indépendance?" Dossier la gouvernance d'entreprise, cahier de droit de l'entreprise, N°05, p.38 (<http://www.creda.ccip.fr/colloques/pdf/2005-gouvernance/gouvernance-actes.pdf>).

². Jensen M.C., et Meckling W.H. 1976. "Theory of the Firm: Management behaviour agency costs and Ownership Structure", in Journal of Financial Economics, Vol.3, pp.305-360.

* . Le rapport complet peut être consulté sur le lien (<http://www.blindtiger.co.uk/IIA/uploads/2c9103-ea9f7e9fbe--7e15/Cadbury.pdf>).

³. LIIA, 2008. Sarbanes-Oxley section 404 : A Guide for Management by Controls Practitioners` 2nd Edition , The Institute of Internal Auditors, p.9 (<http://www.theiia.org/download/cf/m/file= 31866.pdf>)

D'autre part, l'étude réalisée par PriceWaterHouse Coopers en 2002 intitulé « Corporate Governance and The Board- What Woorks Best », a bien montré ces responsabilités, comprenant les tâches suivantes :¹

- s'assurer de la stratégie de l'organisation (développement, mise en œuvre et suivi) ;
- Surveiller la gestion des risques de la direction (efficacité, proactif, continu) ;
- Juger la culture de l'organisation (tone of top, valeurs éthiques) ;
- Mesurer et suivre la performance (both leading and lagging) ;
- Evaluer la diligence appropriée dans les transformations
- Evaluer la gestion dédommagement et succession planning
- La communication et la divulgation (divulgation financière et opérationnelle y compris des pratiques de gouvernance d'entreprise).

Dont le même sujet, l'OCDE en 2004 a développé un ensemble des responsabilités de conseil d'administration, ces responsabilités peuvent être identifiées comme suivant :²

- les administrateurs doivent agir en toute connaissance de cause, de bonne foi, avec toute la diligence et le soin requis et dans l'intérêt de la société et de ses actionnaires ;
- lorsque ses décisions peuvent affecter de manière variable les différentes catégories d'actionnaires, le conseil d'administration doit veiller à traiter équitablement tous les actionnaires ;
- le conseil d'administration doit appliquer des normes éthiques élevées : il doit prendre en considération les intérêts des différentes parties prenantes ;
- le conseil d'administration doit remplir certaines fonctions essentielles (la stratégie de l'entreprise, ses principaux plans d'action, sa politique de risque, ses budgets annuels,...etc.

¹. Pour plus d'information sur ces responsabilités veuillez voir le : The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2000. " Corporate Governance and The Board –What Works Best" prepared par PriceWaterHouse Coopers, pp.107.

². OCDE, 2004 Op. Cite., p.65-74.

- le conseil d'administration doit être en mesure de porter un jugement objectif et indépendant sur la conduite des affaires de la société ;
- pour assumer leurs responsabilités, les administrateurs doivent avoir accès à des informations exactes, pertinentes et disponibles en temps opportune.

1.2- La composition du conseil d'administration :

Il existe deux courants concernant la composition du conseil d'administration (CA) : « le courant de l'homogénéité » qui considère qu'il existe une composition optimale, et « le courant de la spécificité » qui signale que la composition du CA doit être spécifique à chaque entreprise.

1.2.1- le courant l'homogénéité :

L'European Corporate Governance Institute a été le premier qui a décrit un ensemble des codes « best practise » dont il s'exprime ce courant de pensée. Ces codes de « bonne conduite » qui ont apparus dans les années 90 considèrent comme étant une base solide de ce courant, il répond aux exigences des investisseurs institutionnels.

« Le modèle standard » considère qu'un bon conseil d'administration est caractérisé par la présence d'un certain nombre d'administrateurs indépendants. Dans ce cadre, Fama et Jensen, considèrent les administrateurs externes comme des bons contrôleurs, agissant dans les meilleurs intérêts de la firme pour développer une bonne réputation d'expert dans le contrôle¹. En effet leurs décisions seront plus objectives que les administrateurs internes. En outre, Godard et Schatt montrent que le manque d'indépendance des administrateurs est probablement la cause d'inefficacité des conseils. C'est pour quoi, la plupart des sociétés obligent la présence des administrateurs indépendants dans leur conseil. Dans ce cadre, l'étude réalisée par Ernst et Young en 2010 intitulé « panorama des pratiques de gouvernance des sociétés cotées française »² montre que, le nombre d'administrateurs ont consolidé leur position dans la grande majorité des sociétés.

¹. Fama E.F, Jensen M.C., 1983, "Separation of ownership and control", Journal of law and Economics, n°26, pp. 301-325.

². Ernst et Young., 2010. "Panorama des pratiques de gouvernance des sociétés cotées française", p.11 Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.Ernstetyoung.org>

De sa part, Wirtz, ces codes considèrent que le rôle principale de CA est de surveiller les dirigeants¹. L'objectif donc, est de résoudre les problèmes des conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants, ces derniers cherchent toujours de profiter de leurs fonctions pour satisfaire leurs intérêts particuliers.

Dans ce contexte, la séparation des fonctions de direction générale et de présidence de conseil d'administration, ainsi que la présence d'un nombre élevé d'administrateurs indépendants, constituent "une bonne solution" pour protéger les actionnaires².

Ces normes de bonne gouvernance (Best Practice Governance) ont été adoptées dans plusieurs pays suites aux scandales financiers qui ont secoués ces dernières années (Enron aux États-Unis, Parmalat en Europe,...etc.).

Ces événements ont amené plusieurs pays à adapter un plan d'action par la volonté de la commission européenne en 2003.

En Belgique, la commission européenne a créé la commission Corporate Governance chargée de finaliser le code de gouvernance d'entreprise belge, ce code publié en 2004 insiste sur le fait suivant : il est important que le conseil d'administration soit composé d'administrateurs exécutifs et d'administrateurs non exécutifs, y compris des administrateurs non exécutifs indépendants tous les administrateurs doivent faire preuve d'indépendance de jugement et d'objectivité lors de la prise de décisions par le conseil d'administration mais les administrateurs indépendant jouent un rôle essentiel à cet égard³. Cela signifie, que la moitié du conseil d'administration est constituée d'administrateurs non exécutifs. En plus, pour être indépendant un administrateur doit être libre de toute relation d'affaire.

En ce qui concerne la séparation des fonctions de direction générale et de présidence du CA, les auteurs du rapport signalent⁴, qu'une séparation nette des responsabilités à la tête de la société est opérée entre la responsabilité de la conduite

¹. Wirtz, P.2008. "Les meilleurs pratiques de gouvernance d'entreprise", collection Repères la découverte

². Jensen M.1993, "The Model International Revolution Exist and The Failure of Internal Control Systems", Journal Of Finance , vol 48, n : 3, p. 331-880.

³. Code de gouvernance d'entreprise belge, 2004 « voir le site de commission corporate governance (code), p.9

⁴. Idem, p.11.

du CA et la responsabilité exécutive de la conduite des activités de la société, la même personne ne peut exercer à la fois la présidence du conseil d'administration et la fonction du directeur générale (CEO). La répartition des responsabilités entre le président du conseil d'administration et le CEO est clairement établie, mise par écrit et approuvée par le conseil d'administration.

En France, et pour répondre à l'initiative de la commission européenne un document intitulé « le gouvernement d'entreprise des sociétés cotées a été publié en 2003, il résulte de la consolidation des rapports conjoint de L'AFEP et du MEDEF de 1995, 1999 et 2002.

Les auteurs de ce rapport notent ' il n'est pas souhaitable, étant donné la grande diversité des sociétés cotées, d'imposer des modes d'organisation et de fonctionnement formalisés et identiques à tous les conseils d'administration, l'organisation des travaux du conseil comme sa composition doivent être appropriées à la composition de l'actionnariat comme aux circonstances particulières qu'elle traverse'.

Contrairement au code Belge, ce code est plus souple en matière de séparation des fonctions, en droit français, il existe une diversité des formules d'organisation des pouvoirs, de direction et de contrôle. Et par conséquent « les sociétés anonymes françaises ont donc de la sorte la faculté de choisir entre ces trois formules d'organisation.

1.2.2- le courant de la spécificité :

Depuis une vingtaine d'années, de nombreux travaux ont tendance à prôner une spécificité des conseils d'administration. Selon les défenseurs de cette pensée, l'idée même de l'existence d'un « Bon CA » n'a pas de sens, la composition doit être liée aux caractéristiques des entreprises et leur environnement.

Selon les travaux de Raheje qui se sont basé sur la taille des CA et de la proposition « optimale » d'administrateurs externes indépendants, les administrateurs externes ont un désavantage informationnel sur les administrateurs internes qui font partie de l'entreprise et possèdent donc, des informations spécifiques sur la qualité des projets d'investissement.

2- *Le comité d'audit :*

Les comités d'audit sont aujourd'hui des éléments importants au sein de l'entreprise, ils sont essentiels pour les investisseurs et les auditeurs internes. Pour l'investisseur, ils doivent assurer la confiance dans la gouvernance d'entreprise, pour l'auditeur interne, ils doivent assurer son indépendance. Les développements récents ont donné aux comités d'audit d'une part, plus d'autorité, d'autre part, une plus grande responsabilité.

Tout comme pour le conseil d'administration, les facteurs clés de succès du comité d'audit sera dépendre des compétences et des attributs de ses membres. Encore plus, l'accent est mis sur des aspects tels que 'l'engagement de temps, la littérature financière, et surtout de l'indépendance '¹.

L'indépendance du comité d'audit est largement déterminée par le nombre des membres qui se trouvent à l'extérieur. Dans ce cadre, une étude réalisée auprès des sociétés canadiennes cotées en bourse a montré que les entreprises inclus volontairement plus d'étrangers à leurs comités d'audit lorsque :²

- la proportion d'administrateurs externes au conseil d'administration a augmenté ;
- les fonctions de PDG et du président ont été séparés ;
- la taille globale du conseil a augmentée ;

A propos de la composition du comité d'audit, il existe deux principes, le premier indiquant que le comité d'audit devrait être composé entièrement des membres qui sont en même temps non exécutif ainsi qu'indépendantes. Les autres optent d'un comité d'audit composé exclusivement de membres non exécutifs, mais avec majorité des membres indépendants.

Le deuxième principe, permet aux membres exécutifs ou des actionnaires importants qui ne sont pas activement impliqués dans la gestion de devenir membres

¹. Report and Recommendations of The Blue Ribbon Committee on Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committees ,1999 NYSE, New York, p.21. Disponible sur l'adresse suivant: <http://www.nyse.com/pdfs/blueribb.pdf>.)

².Beasley M, Salterio S., 2001, "The Relationship Between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience", p.23: <http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm? Abstract id= 272590>

du comité d'audit, ces derniers peuvent partager une valeur importante de compétence pertinentes pour le comité car les membres de comité non seulement devraient avoir des connaissances en matière financiers, mais aussi dans tous les domaines de l'activité de l'entreprise, leur principale objectifs est de contribuer à l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Dans ce cadre, Robert Baconnier souligne que l'objectif principal du comité d'audit est de s'assurer que les risques sont bien identifiées et que les procédures de contrôle interne sont conçues et fonctionnent de manière à réduire les risques¹. Il s'agit donc, d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne afin d'améliorer la performance.

2.1 Le rôle du comité d'audit :

On rappelle que le rôle principal du comité d'audit est de vérifier la transparence et la sincérité des informations financières.

L'étude menée par PWC sur « les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012 » a montré que le rôle du comité d'audit sera en particulier de:²

- suivre le processus d'élaboration de l'information financière ;
- suivre l'efficacité du système de contrôle interne, d'audit interne et gestion des risques ;
- suivre le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- s'assurer de l'indépendance des commissaires aux comptes en particulier par ce qui concerne la fourniture de services complémentaires.

Par la même cabinet (PWC)*, une autre étude intitulée « la pratique de l'audit interne aux Etats-Unis », montre que les comités d'audit et le management de l'entreprise incitent l'audit interne à traiter en place les risques stratégiques, opérationnels et commerciaux. Ils attendent de la part des auditeurs des informations plus rapides sur les risques majeurs et des conclusions d'audit plus facilement exploitables, l'étude

¹. Baconnier, R. 2008, "Enjeux de la 8ème directive pour les membres de comités d'audit", Dossier n°17. Disponible sur l'adresse suivant : www.ifa-asso.com/download.php?module=documents...pdf

². PWC, 2008, " les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012", lettre de l'audit interne, n°11 par PriceWaterHouse coopers. Disponible sur : http://www.Pwc.fr/ameliorer_la_performance_de_audit_interne.html.pdf.

* . Pour plus d'information sur cette étude, veuillez contacter la dresse suivante : auditinterne@fr.pwc.com

montre aussi, que les comités d'audit sont de plus en plus exigeants vis-à-vis des départements d'audit interne¹.

Comme nous avons signalé précédemment le conseil d'administration a un pouvoir sur le comité d'audit. En effet selon le « Audit Committee Institute », le conseil d'administration autorise le comité à :²

- Examiner tout domaine entrant dans le cadre de ses attributions ;
- Recevoir toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission, et se faire communiquer tous les documents qu'il estime utiles ;
- Obtenir des conseils auprès d'experts indépendants de la société, et s'assurer de la présence d'intervenants disposant de l'expérience et de l'expertise appropriées, s'il l'estime nécessaire ;

En ce qui concerne le bon fonctionnement des comités d'audit c'est -à -dire, le fonctionnement de manière à restaurer la confiance et limiter les fraudes, ces comités doivent fonctionner selon des textes et des lois. Ces textes, marquent profondément la pratique des comités d'audit en émettant l'idée que la mise en place d'un comité d'audit ne suffit pas, il faut aussi qu'il soit efficace.

C'est pour quoi, la Treadway Commission a proposé en 1987 plusieurs recommandations concernant la pratique du comité d'audit. En effet, ces recommandations peuvent être présentées comme suit³ :

- Le comité d'audit doit être indépendant ;
- Le comité d'audit doit avoir les ressources (possibilité de recourir aux services d'un expert) et l'autorité nécessaires ;
- Le comité d'audit doit avoir une charte écrite qui décrit ses missions, son autorité et ses ressources ;
- Le comité d'audit doit être un surveillant informé, vigilant et efficace du processus d'élaboration de l'information comptable et du contrôle interne ;
- Le comité doit s'assurer de l'indépendance de l'audit interne ;

¹ .PWC.2008 “La Pratique de L'audit interne aux Etats-Unis”, la lettre de l'audit interne n°12, Enquête PWC sur l'audit interne 2008. Disponible sur : www.pwc.com

² .KPMG, 2006, “Audit committee Institute”, Outil 1 : Exemple de charte du comité d'audit, KPMG AUDIT, p.2. Disponible sur : (www.audit-committee-institute.fr)

³ .Treadway J., 1987, “Report of the national commission on fraudulent financial reporting”.

- Le comité d'audit doit revoir chaque année l'étendue des prestations de conseil fournies par l'auditeur externe et en vérifier les conséquences en termes d'indépendance.

Contrairement à la Treadway Commission, le deuxième grand texte normatif Blue Ribbon Committee (BCR) en 1999 qui s'intéresse au comité d'audit apporte peu d'éléments innovants sur ce sujet. Il considère comme étant un résumé des connaissances habituelles à propos du rôle et des responsabilités des comités d'audit.¹ D'abord il insiste sur l'indépendance du comité d'audit, ensuite sur sa compétence pour être efficace, en fin il mentionne l'importance d'une charte d'audit pour préciser les missions d'un tel comité. De plus, le BCR considère la compétence financière comme étant un élément important au sein d'un comité qui cherche d'être plus efficace. Les conclusions de la BCR s'organisent autour de 10 recommandations et 05 principes.

Tableau n° 06 : principes et recommandations du BCR (1999)

Recommandation n°1

Définition classique de l'indépendance des administrateurs, reprenant à quelques éléments techniques avec la définition que propose le NYSE.

Recommandation n°2

Le comité d'audit doit être entièrement formé d'administrateurs indépendants.

Recommandation n°3

Le comité d'audit doit être composé d'au moins trois membres, tous capables de lire et de comprendre les états financiers. De plus, l'un des membres doit avoir une expertise financière.

Recommandation n°4

Le comité d'audit doit être doté d'une charte approuvée et revue annuellement par le conseil d'administration.

Recommandation n°5

Communication de la charte et du rapport d'activité du comité d'audit dans le rapport annuel.

Recommandation n°6

Le comité d'audit se charge, au nom du conseil d'administration et des actionnaires, de sélectionner et d'évaluer l'auditeur externe.

Recommandation n°7

Le comité d'audit reçoit de l'auditeur externe un rapport écrit précisant sa situation d'indépendance. Le comité doit avoir un dialogue avec l'auditeur externe sur l'existence potentielle de relations pouvant nuire à son indépendance.

¹ . Olson J.F., 1999, "How to really make audit committees more effective", The business lawyer, vol, 54, p.1097-1113.

Recommandation n°8

L'auditeur doit discuter avec le comité d'audit de la qualité et non plus simplement de l'acceptabilité des états financiers.

Recommandation n°9

Déclaration du comité d'audit dans le rapport annuel sur le fait qu'il a dialogué avec le management, les auditeurs et qu'il est convaincu que les états financiers sont présentés en accord avec les normes comptables en vigueur.

Recommandation n°10

L'auditeur externe doit avoir une discussion avec le comité d'audit sur les comptes trimestriels.

Principe n°1

Pour challenger les professionnels de la comptabilité, les administrateurs posent des questions pertinentes qui ne sortent pas d'une check-list.

Principe n°2

Des procédures formelles devraient être mises en place pour faciliter les contacts entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne, pour préserver l'indépendance de ce dernier.

Principe n°3

Réunions privées recommandées entre le comité d'audit et l'auditeur externe, pour s'assurer de l'indépendance de l'auditeur externe, pour s'approprier les connaissances de ce dernier.

Principe n°4

Discussions ouvertes recommandées avec le management pour obtenir les informations utiles et les comparer à celles que donne l'auditeur externe.

Principe n°5

Le comité d'audit devrait s'évaluer et compléter sa formation en conséquence.

La compétence financière est une nécessité afin qu'un comité d'audit arrive à réaliser ses objectifs. Cependant, le code Cadbury distingue le fait d'être un expert financier (Financial expert) et le fait d'avoir une certaine culture financière ou comptable. Il souligne que :

« Faire partie d'un comité d'audit est une tâche exigeante qui nécessite un engagement, une formation et des compétences. Les administrateurs concernés doivent avoir une connaissance suffisante des questions à traiter par le comité de manière à pouvoir participer activement aux débats. »¹ A ce titre, le comité de Ribbon Blue indique :

« Une telle culture 'comptable ou financière' correspondant à la capacité de lire

¹. Cadbury, Sir A, Op Cite.p.29.

et de comprendre les fondements des états financiers.¹ »

Il ajoute que : « l'expertise correspondant au fait d'avoir une expérience professionnelle en finance ou en comptabilité, ou correspondant au fait d'avoir une certification professionnelle en comptabilité ou tout autre expérience, ou formation comptable qui conduit à une érudition financière de l'individu. »² Cette idée de BCR n'est pas nouvelle, car la nécessité d'une compétence financière avait déjà été souligné par d'autres chercheurs (Dezzoot, 1998)³ et (Lindsell, 1992)⁴.

La loi Sarbane-Oxley (SOX, 2002), et aussi contribuer au développement des comités d'audit, malgré ce dernier n'introduit pas d'innovations normatives sur ces comité. En effet, suite à l'affaire Enron, cette loi a souligné quelques propriétés de base en termes de missions, d'indépendance et de compétence, ces propriétés peuvent être présenté comme suit :⁵

- les prestations des auditeurs externes doivent faire l'objet d'une approbation préalable par le comité d'audit ; les auditeurs externes doivent faire part au comité d'audit des traitements alternatifs comptable discutés avec la direction ; ils doivent communiquer les lettres de recommandations adressées au management ;
- les comités d'audit sont responsables de la nomination, de la rémunération et de la surveillance des auditeurs ; ils sont responsables des procédures de Wistle-blowing ; le comité d'audit doit être indépendant ;
- l'entreprise doit divulguer le nom d'un expert financier, membre du comité d'audit ;

Le SOX donc, ne fait seulement que donner au comité d'audit un rôle de revue comme cela était le cas auparavant, mais bien un rôle de surveillance. Comme disait Prat Dit Haurt, le SOX à ériger le comité d'audit au rang de « police de l'entreprise. »⁶

¹ . Blue Ribbon Committee., 1999, "Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees. p.26

² . Idem, p.25

³ . Dezzoot F.T., 1998, "An analysis of experience effects on audit committee members" oversight judgments, Accounting Organizations and Society, Vol. 23, n°1, p.1-21.

⁴ . Lindsell D. (1992), "Blueprint for an effective audit committee, Accountancy, December, p.104

⁵ . Switzer S.M., 2007, "Internal Audit Reports: Post Sarbanes-Oxley, A guide to Processus- Driven Reporting, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.p.103.

⁶ . Percy J.P., 1997, "Auditing and Corporate Governance- a Look Forward Into The 21st Century", International Journal of Auditing, 1(1), 3-12.p.8.

En résumé, les comités d'audit jouent un rôle important au sein des entreprises, ils sont considérés comme étant un moyen de surveillance pour vérifier la sincérité des états financiers et porter un jugement sur la qualité des informations financières afin de restaurer la confiance des marchés.

Ils sont aujourd'hui mis en place par la plupart des pays qui possèdent des marchés financiers. Ils sont d'ailleurs obligatoires au Canada depuis 1987, en Europe suite à la transposition de la 8ème directive européenne refondée en 2006 pour faire écho à la SOX (2002). Ils sont également obligatoires à Singapour par exemple.

3- *La direction générale (Le management):*

La qualité du comportement des entreprises est un terme critique en termes de gestion de compétence, et fait souvent l'objet des médias lorsque les sociétés échouent.¹

Suivant le comité de BALE, le rôle du cadre dirigeant peut être défini comme suit :

« Le cadre dirigeant est un élément clé de la gouvernance d'entreprise. Alors que le conseil d'administration s'est chargé de fournir ces cadres, de même les cadres dirigeants devrait assumer ce rôle de surveillance en prenant considération le respect des chefs hiérarchique dans les secteurs d'activité spécifique. Les décisions les plus important devraient prendre par plus d'une personne. »²

En autre terme, tout ce qui concerne la question de la gouvernance d'entreprise, dépend à la fois de la réussite ou de l'échec des managers, ils traitent de façon quotidienne les aspects de la gouvernance d'entreprise, ils améliorent le niveau, la qualité, vérifient la valeur d'éthique, la fraude et la responsabilité sociale de l'entreprise ainsi que pratiquent la gestion de risque*, En plus ils sont responsable de système du contrôle interne.

¹ . Prat Dit Hauret C, 2005, "Comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées : une analyse comparative États-Unis, France, Ethique", dossier n°22 avril.

² . Bank for International Settlement, september 1999. Basel committee, publication n° 56, 21, Enhancing Corporate Governance for Banking Organisation : <http://www.bis.org/publ/bcbs56.pdf>

* . Une description complète des différentes responsabilités de management des risques, peut être trouvé dans: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 'Corporate Governance and the Board What Works Best' - , prepared by Pricewaterhouse Coopers, 2000, p.17.

Cette dernière partie, portant sur le contrôle interne est considéré comme étant une partie essentielle dont l'audit interne participe dans le cadre de la gouvernance d'entreprise. Suivant Root et Beyond, les directeurs généraux sont les acteurs les plus importants dans la surveillance de processus du contrôle interne qui ajoutent la meilleure valeur, leur rôle doit être compatible avec les principes de bonne gouvernance d'entreprise.¹

4. les parties prenantes :

4.1 Qu'est-ce qu'une partie prenante ?

La définition de partie prenante n'est pas fixée.² En effet, il y a presque un ensemble de définitions variables de ce qu'est une partie prenante (stakeholders) et ceux qui en font.

Selon Christine Mallin, le terme partie prenante peut englober un long éventail d'intérêts, il se rapporte à n'importe quel individu ou groupe d'individus sur lesquels les actives de la compagnie ont un impact.³ Ce la signifier, qu'en dehors des actionnaires, les parties prenantes comprennent : les employés, clients, Banks, fournisseurs et d'autre créanciers, différents groupe de pressions et administration (gouvernement)- en réalité n'importe individu influencé par les activités de l'entreprise. Cette définition est utile, bien qu'il n'inclue pas tous les membres et les institutions qui sont influencés par l'activité de l'entreprise.⁴

Selon Du Plessis, Hargovan et Bagaric, la meilleure définition de partie prenante qui identifie une telle relation mutuelle entre les parties prenantes et la société peut être, la définition qui a été proposé par James, Lee and Sybille dans *Redefining the Corporation : Stakeholder Management and Organizational Wealth*. En effet, ces auteurs ont défini la partie prenante comme suit « les parties prenantes au sein des

¹. Root, S.J., "Beyond Coso: Internal Control to enhance Corporate Governance", John Wiley & sons, Inc., New York, 1998, p. 11.

². The Social Responsibility of Corporations Report (December 2006), Corporations and Markets Advisory Committee (Australian Government)
<[http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byHeadline/PDFFinal+Reports+2006/\\$file/CSR_Report.pdf](http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byHeadline/PDFFinal+Reports+2006/$file/CSR_Report.pdf)> at [2.4] notes that the notion of 'stakeholders' has no precise or commonly agreed meaning. voir Further, B Horirigan, 'Fault Lines in the Intersection between Corporate Governance and Social Responsibility' (2002) 25 University of New South Wales Law Journal 515.

³.Mallin C, 2007. "Corporate Governance", 2nd Edition, Oxford, Oxford University Press.,p.49.

⁴.Du Plessis J.J, Hargovan A, Bagaric M, el al, 2008 "principles of contenporary corporate Governance", 2nd Edition, Cambridge university press, NewYork, p.23.

sociétés sont des individus et groupe d'individus (constituenciers) qui contribuent d'une manière volontairement ou involontairement à créer de la richesse, et qui sont donc bénéficiaires potentiels et/ou porteurs des risques. »¹

Cette définition montre une idée fondamentale, que les parties prenantes ont une partie dans les opérations de l'entreprise, dans le même sens que les associés ont une partie commun. Les parties prenantes partagent les risques communs et possibilité d'obtenir des bénéfices.

Freeman et Reed, indiquent que l'organisation est en accord multiple entre une entreprise et ses parties prenantes, ils proposent deux types de parties prenantes : partie prenante interne et externe.²

4.2 *Les types de parties prenantes*

4.2.1 *Les parties prenantes internes :*

Concernant les parties prenantes internes, il existe deux catégories :

4.2.1.1 *les actionnaires (stakeholders) :*

Les actionnaires déterminent des actions, c'est-à-dire une partie du capitale d'une société par action, ils apportent donc des fonds propres à l'entreprise et attendent de l'entreprise qu'elle leur verse des dividendes à la hauteur de leurs attentes. Mallin a introduit les actionnaires dans le cadre de son concept 'parties prenante', mais elle traite avec les actionnaires séparément à tous les autres constituants qui sont également les parties prenantes. En effet elle définit le terme actionnaires comme étant « un individu, institution, entreprise ou autre entité qui possède les actions d'une société. »³

4.2.1.2 *les salariés :*

Les salariés ou (employés) d'une entreprise ont un intérêt dans l'entreprise, car elle leur fournit les moyens d'existence actuelles et à long terme, ils contribuent à l'activité et au bon fonctionnement de l'entreprise, par leur travail et leurs

¹. J E Post, L E Preston., S Sachs, 2002. "Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth", Stanford, CA, Stanford Business Books n°9, p.19.

².Freeman R.E, Reed W.M, 1990, "Corporate Governance : A Stakeholder Interpretation", Journal of Behavioural Economics, vol 337, p.19.

³. Mallin, Op. CitE.p.49.

compétences. Ils attendent donc, de l'entreprise qu'elle leur offre un travail et des conditions de travail intéressants.

Les employés sont aujourd'hui considérés comme un pilier de l'entreprise, leurs rôles sont très importants, non seulement ils participent à l'activité de l'entreprise, mais aussi à la réussite de sa stratégie.

Les entreprises devaient également mettre en place les procédures de « Whistle-blowing » appropriées pour aider à s'assurer, que si les employés se sentent qu'il y a un comportement inadéquat au sein d'une société, ils peuvent siffler (Blow the whistle) sur ces activités, tout en minimisant le risque de conséquences négatives pour eux même en tant que résultat de cette action.¹

4.2.2 *Les parties prenantes externes :*

Généralement, il existe plusieurs acteurs économiques qui se situent dans l'environnement de l'entreprise et qui ont en même temps des relations directes ou indirectes avec elle ; chacun de ces acteurs peut influencer la réalisation des objectifs de l'entreprise ou être influencé par elle. On peut citer :

4.2.2.1 *les clients :* les clients sont de plus en plus exigeants, leurs attentes concernent en particulier le prix, la qualité, la sécurité des biens et services et les délais. Mallin nous a expliqué la façon dont les clients d'une entreprise aussi correspondent à la description de « partie prenante » dans une perspective de gouvernance d'entreprise :

De plus en plus les clients sont aussi plus conscients des droits sociaux, environnementaux et éthiques, aspects du comportement des entreprises, et ils essaieront de s'assurer que la société en leur fournissant agit d'une manière socialement responsable d'entreprise.

4.2.2.2 *les créanciers :* les créanciers sont toujours considérés comme l'un des principaux intervenants dans la société, avec leurs objectifs, notamment en termes de prix, de volume de vente et de solvabilité de l'entreprise.

¹. Idem, p.51.

En ce qui concerne la place de créancier comme une partie prenante, Mallin a distingué deux types de créancier, les fournisseurs et les bailleurs de fonds.

- *les bailleurs de fond* : comprennent les banques et d'autres institutions financières, ils veulent être sûrs que les entreprises auxquelles elles prêtent vont pouvoir rembourser leurs dettes. Il est dans le meilleur intérêt de l'entreprise de garder la confiance de « bailleurs de fond » afin de s'assurer qu'un appel n'est fait pour le remboursement ;

- *Les fournisseurs* ont un intérêt au sein des entreprises où ils fournissent pour deux raisons, d'abord avoir fourni aux entreprises des biens et services, ils veulent être sûrs qu'ils seront payés, en suite, ils seront intéressés par la continuité de la société, car ils souhaiteront avoir une prise durable pour leurs biens et services.

4.2.2.3 Les collectivités locales ont un certain nombre d'intérêts au sein des sociétés qui opèrent dans leur région. D'après Mallin, les entreprises qui fonctionnent d'une manière efficace emploient un grand nombre des populations locales,¹ elle ajoute, que les entreprises qui affichent des résultats négatifs de l'exercice peuvent perdre une grande partie de la main d'œuvre, ce qui en résulte l'augmentation de taux de chômage ;

4.2.2.4 Les associations et ONG (organisations non gouvernementales), dont les objectifs sont : protéger l'intérêt des consommateurs, respect des critères environnement et sociaux,...etc.

4.2.2.5 Le gouvernement : le gouvernement attend de l'entreprise le paiement des impôts, taxes et cotisations sociales, mais aussi qu'elle mène des actions en termes d'emploi.

Section 03 : les mécanismes de gouvernance d'entreprise

Au cours des dernières années, des recherches et des études ont été effectuées sur les mécanismes de gouvernance et leurs effets sur la performance des entreprises. En effet, les scandales financiers (' la crise d'Enron suivi d'une série d'autres crises') ont permis au gouvernement américain de refaire une révision concernant la gouvernance d'entreprise. Un résultat était la loi Sarbanes-Oxley qui a donné une grande importance à ses mécanismes de contrôle.

¹. Idem,p.52.

Le résultat des enquêtes a montré l'existence de failles dans les mécanismes de contrôle exercés par les différents acteurs sur les dirigeants.

Suivant la définition de la gouvernance d'entreprise "le système de la gouvernance recouvre l'ensemble des mécanismes ayant pour objet de discipliner les dirigeants et de réduire les conflits d'intérêts entre les dirigeants et les différents stakeholders de la firme, notamment, les actionnaires". Charreux a distingué deux types de mécanisme.¹ (Les mécanismes internes et externes de la firme).

1. Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise

1.1- Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les propriétaires/actionnaires :

Les firmes modernes ou managériales se caractérisent d'une part, par leur gestion qui s'effectue par des managers qui ne disposent pas ou que de très faibles parts dans le capital des firmes qu'ils dirigent et, d'autre part, la répartition du capital entre un grand nombre d'actionnaires. La séparation des fonctions entre actionnaires (majoritaires) et dirigeants a été la thématique de la théorie de l'agence dont les bases furent jetées par Berle et Means dès 1932.

Pour les théoriciens, ce phénomène de séparation des fonctions des actionnaires, managers et administrateurs est porteuse non seulement de conflits potentiels mais freinerait aussi leurs intérêts. Selon Charreux trois raisons peuvent expliquer les raisons des divergences d'intérêts entre propriétaires (actionnaires) et managers :²

- la composition réduite du patrimoine des dirigeants limiterait toute possibilité de diversification du risque, ce qui n'est pas le cas de tout autre investisseur ;
- l'horizon de la décision des dirigeants serait très court-termiste (Fama et Jensen, 1983 ; Narayan, 1985) c'est-à-dire en fonction de la durée de leur présence probable à la tête de l'entreprise qui, en France, est en moyenne de dix ans ;
- les prélèvements effectués par les dirigeants, le free cash flow (Jensen, 1986), pour s'enraciner ou pour réaliser des investissements de prestige seraient aussi sources de conflits d'intérêts.

¹. Charreux G., 1994, "Conseil d'administration et pouvoir dans l'entreprise", Revue d'Economie financière, n°31.

². Charreux G. 1997, "Vers une théorie de la gouvernance des entreprises", in G. Charreux (Ed.), "Le gouvernement des entreprises", Economica, p.144-145.

- Pour résoudre ce problème d'intérêts c'est-à-dire limiter ces divergences d'intérêts, il existe des mécanismes de contrôle des dirigeants : le conseil d'administration, l'assemblée générale et le commissaire aux comptes.

1.1.1- le conseil d'administration

Le conseil d'administration est considéré par la théorie de l'agence comme l'un des principaux instruments permettant de protéger l'intérêt des actionnaires. Il est le cœur de la gouvernance¹, il joue un rôle principal de surveillance et de contrôle des activités de la haute direction.

Pour Fama et Jensen, le conseil d'administration est le plus important mécanisme de contrôle interne de l'entreprise ayant la responsabilité ultime de son bon fonctionnement.² Son rôle est claire, il est chargé de convoquer les assemblées générales, nommer et révoquer le président du CA et les dirigeants, contrôler la gestion de l'entreprise, adopter la stratégie, arrêter les comptes et contrôler la qualité de l'information.

En ce qui concerne Le bon fonctionnement du conseil d'administration ce dernier, doit dépendre de sa taille, c'est ce qu'il a démontré Jensen. En effet, selon cet auteur, pour que le CA fonctionne de façon efficace il doit être composé à une taille normale (composé de sept à huit membres). Il suggère donc, un conseil composé d'un nombre réduit d'administrateurs.

En revanche, Beasley a signalé que la probabilité de fraudes liées aux états financiers s'accroît avec la taille du conseil d'administration.³ Dans le même ordre d'idée, Abbott et al montrent qu'il existe une relation positive entre la probabilité de manipulation du résultat et la taille du conseil. Néanmoins, l'étude de Dachow et al a trouvé que la taille moyenne du CA des firmes assujetties à des mesures disciplinaires imposées par la Securities Exchange Commission (SEC), en raison de présumées violations comptable. Cela veut dire, que ces résultats sont confirmés à ceux proposés

¹ .Hermalin R.E, Weisbach M.S, 2000, "Board of Directors as an Endogenously Determined Institution : A survey of the Economic Literature", National Bureau of Economic Research. p.38

² .Fama E, Jensen M., 1983 "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, n°26. pp.301—325.

³ .Beasley M.S, 1999, "An empirical Analysis of The Relation Between The Board of Director Composition and Financial statement Fraud", *The Accounting Review*, 71, pp.443-465.

par Jensen qui affirme qu'il existe une taille optimale au-delà de laquelle le conseil d'administration n'est plus efficace.

Un autre aspect qui influence sur le bon fonctionnement de CA est également l'indépendance de ces membres (les administrations externes). L'influence de la présence d'administrateurs externes indépendants au sein du conseil d'administration sur la performance était la question de plusieurs recherches. La plupart des études conclue l'existence d'une influence positif¹ dans la mesure où les indépendants auront une vue plus claire et neutre sur l'entreprise. Pour Fama et Jensen, ses administrateurs externes sont considérés comme de bons contrôleurs répondant à l'intérêt de la firme.² Contrairement aux administrateurs internes, leurs décisions seront plus objectives. Dans ce cadre, Godard et Schatt trouvent que l'efficacité des conseils s'influence par le manque d'indépendance des administrateurs³. Cela veut dire, que le manque d'indépendance est la principale cause de l'inefficacité du CA. D'autre part, Beasley a montré à travers une hypothèse dont laquelle la présence d'administrateurs externes réduit la probabilité de fraude que le nombre élevé des administrateurs externes au conseil d'administration diminue le risk fraude⁴.

La théorie de l'agence considère que les administrateurs internes n'ont pas le pouvoir suffisant pour contrôler de façons efficace les dirigeants, ces administrateurs sont des fonctionnaires de l'entreprise (cadres ou salariés) qui lies hiérarchiquement de la direction. Donc, leur manque d'indépendance influence sur l'efficacité de leur contrôle.

Au contraire les administrateurs externes sont devenus des acteurs importants au conseil d'administration, ils sont recrutés pour leurs compétences, leurs indépendance leur permet de contredire des décisions le plus contestable.

¹ . Daily, Dalton, "1994, Mc Avoy et Millstein (1999) et Bhayat et Black (1999).

² . Fama.E.F. et Jensen M.C Op Cite,p.26.

³ Godard L, Schatt A.,2000, "Quelles sont les caractéristiques optimales du conseil d' administration", La Revue du Financier, n°127, pp.36-47.

⁴ .Beasley M.S, Op. Cite,p.45.

Selon Gupa (1987) et Hoskisson (1989), il existe deux niveaux de contrôle des dirigeants par le conseil d'administration : le contrôle financier et le contrôle stratégique¹.

Le premier (Le contrôle financier de l'administrateur) se base sur les éléments comptable tels que : les budgets ou les résultats comptables et financiers. Quant au deuxième (contrôle stratégique), il indique la conformité des décisions de dirigeants par rapport à la stratégie proposée et approuvée par le CA².

La théorie des couts de transaction a aussi donné une importance au conseil d'administration. En effet, elle le considère comme étant un mécanisme organisationnel permettant de garantir la sécurité des transactions d'une part, entre la firme et les actionnaires, d'autre part, entre la firme et les dirigeants.³

1.1.1.1. les mécanismes dont dispose le conseil d'administration pour discipliner les dirigeants :

Le conseil d'administration peut adopter une politique de révocation pour sanctionner les dirigeants indisciplinés et/ ou une politique de rémunération pour inciter les dirigeants à améliorer les performances des firmes.

A - la politique de rémunération :

Selon Jensen et Mackling (1976) tout dirigeant qui détourne une partie de la richesse de la firme pour des satisfactions personnelles laisse croire que son entreprise va être confronté à des problèmes. Selon les mêmes auteurs, cet intérêt personnel produit des conflits d'intérêt entre ce dirigeant et actionnaire.

Pour limiter ses détournements de la richesse, le conseil d'administration utilise la politique de rémunération.

¹ . Hoskisson R.E., 1989, "Multidivisionnal Structure and Performance : the Contengency of Diversification Strategy", Strategic Management Journal, vol.30, n°4, pp. 625-644

² . Charreux G.1997, "vers une théorie du gouvernement des entreprise", in G. Charreux (Ed), « Le gouvernememt des entreprise », Economica

³ . Ebondo Wa Mandzila. 2005, "Gouvernance de L'entreprise : une Approche par L'audit et le Contrôle Interne", L'Harmattan, Paris.p.29.

Selon Magnan et al., cette politique représente trois enjeux: un enjeu économique dont la mesure ou l'utilisation de cette politique permet aux dirigeants d'améliorer les performances des firmes ; un enjeu politique car la détermination de la rémunération des dirigeants est une question de balance de pouvoir entre les dirigeants et les actionnaires. Le dernier enjeu de la rémunération est purement symbolique. En effet les administrateurs peuvent utiliser la rémunération comme un signal pour influencer la perception du public.

L'objectif de la politique de la rémunération est d'inciter les dirigeants (agents) à atteindre les objectifs fixés par les actionnaires (principal). Parrat, distingue trois types de rémunérations¹ : les rémunérations fixes, les rémunérations reposant sur des indicateurs de performance et les rémunérations liées aux cours boursiers.

En ce qui concerne le premier type de rémunération, ce dernier utilise comme étant un moyen pour réduire le risque du dirigeant, en lui assurant un revenu indépendant des performances de la firme. Elles sont fixées en fonction du niveau de responsabilité du dirigeant et des niveaux de rémunération pratique sur le marché du travail.

Le deuxième type de rémunération repose sur l'ensemble des éléments comptables, sur les qualités de gestionnaire du dirigeant, sur les indicateurs de performances.

L'efficacité de ce type de rémunération se base sur les résultats connus, clairs et non pas incertains. Selon Pigé, les indicateurs de performance retenus ont pour but de calculer les bonus des PDG et / ou DG². En ce qui concerne les bonus des PDG, une étude réalisée par Monks sur les rémunérations des cadres dirigeants en France et Bretagne a montré que l'indicateur de performance privilégié avant le bénéfice par action et la rentabilité des capitaux.

Pour ce qui est de bonus des DG, les entreprises privilégieraient des bonus selon la nature de poste, suivraient le résultat net, le bénéfice par action et la rentabilité des capitaux.

¹ Parrat F.1998, "Le gouvernement d'entreprise", Maxima, Paris, p.47.

² Pigé B.1997, "les systèmes d'incitation à la performance: rémunération et révocation des dirigeants", in « Le gouvernement des entreprises. Théories et faits », G. Charreaux éd., Economica, pp. 241-271.

Pour le dernier type de rémunération, la théorie de l'agence l'a bien exprimé. En effet, les auteurs de cette théorie voient que plus le dirigeant ne détient des actions, plus sa contribution à la performance de la firme ne sera efficace. De plus, ce mécanisme permet de limiter les opportunistes du dirigeant.

B - la révocation du dirigeant

Le conseil d'administration peut jouer un rôle d'évaluateur, il s'agit de sélectionner et remplacer les dirigeants. Selon Pigé, on parle de révocation lorsque le remplacement prend une forme radicale¹. la révocation vise à réaliser les objectifs suivant :

- sanctionner le dirigeant incompetent ou opportuniste ;
- inciter son successeur à mettre en place et appliquer la stratégie audacieuse voulue par les actionnaires ;
- faire monter les cours des titres à court terme.

C -L'assemblée générale

L'assemblée générale des actionnaires peut être ordinaire ou annuelle et se réunit au moins une fois par an, elle est l'organe qui rassemble tous les actionnaires d'une personne morale, elle est le moment privilégié pour informer les propriétaires sur la situation de l'entreprise. Pour Ebondon, les attributions du conseil d'administration peuvent être classées en quatre groupes² :

- Elle nomme et/ou révoque les administrations ou les membres du conseil de surveillance ;
- Elle statue après approbation des comptes, sur la répartition des bénéfices ;
- Elle ne participe pas, en principe, à l'administration de la société.

Cette assemblée a pour objet l'examen des comptes annuels, du rapport des administrateurs et du rapport du commissaire (ou du réviseur d'entreprise).

Après l'adoption du bilan, l'assemblée générale se prononce pour un vote spécial sur la décharge des administrateurs et des commissaires pour l'exercice écoulé.

¹. Pigé B., 1993, "le pouvoir de revocation du conseil d'administration et l'incitation à la performance des dirigeants", cahier de recherche du CREGO, n° 9306, université de Bourgogne,september, p.21.

². Ebondo Wa Mandzila Op.Cite,p.38.

D- le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est défini par l'article 27 de la loi 91-08 comme étant "toute personne qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organisations."¹

Les commissaires aux comptes* ont trois missions principales : une mission permanente de contrôle comptable, une mission d'information et une mission d'alerte.

Dans sa mission permanente de contrôle comptable, le commissaire aux comptes joue un rôle important dans le contrôle de la situation comptable et financière de la société. Cette mission permanente consiste à vérifier les documents comptables de la société, à contrôler la conformité de la comptabilité avec les règles en vigueur, à vérifier la concordance de la comptabilité avec les comptes annuels, le commissaire aux comptes doit s'assurer de la sincérité des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux associés (actionnaires), sur la situation financière et les comptes de la société. Le commissaire aux comptes peut certifier les comptes ou les refuser ou les certifier avec réserves.

Dans sa mission d'information, le commissaire aux comptes peut informer l'assemblée générale des actionnaires de la situation de l'entreprise, mais, il n'a pas le droit d'intervenir dans la gestion de l'entreprise.

Finalement, la mission de commissaires aux comptes peut comprendre une mission d'alerte. En effet le commissaire aux comptes alerte les dirigeants et les actionnaires sur la dégradation de la société contrôlée.

Le commissaire aux comptes dite « l'auditeur légal » a ainsi des moyens de pression qui lui permet de convaincre les dirigeants à avoir une bonne gestion et des résultats comptables fiables.¹

¹. Comptabilité " le commissaire aux comptes en Algérie". Disponible sur : <http://www.doc-etudiant.fr/Gestion/Comptabilité/Rapport-le-commissariat-aux-comptes-en-Algérie-23464.html>

*.Les commissaires aux comptes sont aussi appelés auditeurs légaux. Ils réalisent des missions d'audit qui leur ont été conférées par la loi.

Plus les actionnaires, d'autres différentes parties prenantes ont le droit de participer à la création de la valeur ajoutée et au bon fonctionnement de l'entreprise tels que : les salariés, les pouvoirs publics, les banques, les clients et les fournisseurs. Ils disposent eux aussi des moyens pour obliger les dirigeants à prendre en considération leurs intérêts.

1.2. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés

Avant, il n'y avait aucun rôle des salariés en ce qui concerne le contrôle des dirigeants. Selon la théorie économique traditionnelle, il y a séparation fondamentale entre les salariés (producteurs) qui participent directement à la production et les capitalistes qui possèdent des moyens de production.

Aujourd'hui, le rôle des salariés devient plus que jamais un rôle incontournable au sein de l'entreprise, les salariés occupent aujourd'hui une place centrale dans le système de la gouvernance de l'entreprise. Pour Charreaux et Desbrières, les salariés sont considérés comme étant des porteurs de ressources². Par conséquent, ils doivent aussi prétendre à la valeur créée, au même titre que les actionnaires, créanciers ou dirigeants.

1.2.1- Les fondements et les manifestations du contrôle des salariés sur les dirigeants

La justification du contrôle des dirigeants par les salariés aperçu en deux niveaux juridique et financier.

1.2.1.1 les justifications financières

Le débat sur la gouvernance des entreprises ne s'intéresse pas seulement au pouvoir qui existe au sommet de l'entreprise, à la montée en puissance des investisseurs institutionnels, l'introduction de la responsabilité pénale des entreprises, mais aussi au développement de l'actionnariat salarié. Ce dernier n'apporte pas

¹. Sainclair-Desgagné.1998, "Restoring Higher- Powered Incentives through audits", Actes du séminaire « Gouvernance d'entreprise et contrôle interne », ESSEC, 25 et 26 mai 1998.

². Charreaux G. et Desbrières P.1998, "Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale", Finance-Contrôle- Stratégie, Vol.1, n°2, pp.57-88.

seulement son capital humain, mais aussi ces fonds propres. Ainsi les salariés ont le droit d'acquérir des titres à partir des systèmes mis en place.¹

1.2.2. Les justifications juridiques

La reconnaissance de l'existence du personnel dans l'entreprise a été déterminée par plusieurs dispositions réglementaires et législatives. En France par exemple, le législateur a lancé des passerelles entre le capitale et le travail à travers plusieurs ordonnances dont le plus important est : l'ordonnance du 22 février 1945 relative à l'institutionnalisation des comités d'entreprise et celle du 21 octobre 1986 sur l'intéressement et la participation des salariés aux fruits de l'expansion. Ainsi une loi du 25 juillet 1994 concernant l'amélioration de la participation des salariés dans l'entreprise a été aussi déterminée allant dans le même sens. Donc, toutes ces dispositions réglementaires et législatives visent à l'ensemble des salariés.

1.2.3 Les modalités de contrôle des dirigeants par les salariés

Les salariés, grâce à leurs représentants participent au processus d'élaboration de la stratégie et au contrôle de l'entreprise.

1.2.3.1 La participation des salariés au processus de décision

L'information sur la situation générale de l'entreprise ne consiste pas seulement les actionnaires ou d'autre associés des sociétés, mais aussi les salariés. En effet, ces derniers grâce à leurs représentants au comité d'entreprise, ont des droits à l'information plus nombreux que ceux dont bénéficient les actionnaires. La loi autorise le comité de l'entreprise à recevoir l'information sur la situation financière de l'entreprise, le recrutement et les programmes sociaux.

1.2.3.2 La participation des salariés au processus de contrôle des dirigeants.

Les dispositions réglementaires et législative autorise le comité d'entreprise à faire partie les représentants des salariés, à demander une expertise de gestion surtout si les intérêts sociaux peuvent être affecté par les décisions de gestions. Ainsi le comité

¹. Desbrières P., 1990, "Participation financière des salariés et organisation interne de l'entreprise", Revue d'Economie Industrielle, n°54, pp.44-67.

d'entreprise peut déclencher la procédure d'alerte si la situation de l'entreprise est en état danger. Le dirigeant doit fournir des informations fiables ainsi des explications au comité d'entreprise sur les décisions de gestion. De plus, les salariés à travers leurs représentants (les délégués du personnel) peuvent alerter les tribunaux en cas d'observation des dispositions légales et règlementaires. Donc, les salariés comme les actionnaires deviennent des acteurs majeurs dans la structure du contrôle des dirigeants : le conseil d'administration ou le conseil de surveillance. Cette participation des salariés dans le conseil d'administration a fait l'objet de entre les auteurs de la théorie de l'organisation. En effet, selon Summers et fama, les salariés devraient intégrer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance¹, ils justifient leur point de vue sur le fait que le conseil d'administration est devenu aujourd'hui, une instance naturelle d'alliance entre actionnaires et salariés, Par contre, Charreux et Lepage éliminent cette idée. Pour ces auteurs, le conseil d'administration qui a une responsabilité de gérer la relation d'agence entre propriétaire (actionnaires) et dirigeants (agent), n'est pas un organe ou le cadre adéquat pour gérer la relation d'agence entre dirigeants et les salariés².

1.3- Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les autres parties prenantes

Pour la théorie des parties prenantes, l'entreprise ne se compose pas uniquement d'actionnaires et de salariés, d'autres partenaires, peuvent aussi influencer sur le bon fonctionnement de celle-ci, que sont les banques, les clients, l'Etat et les fournisseurs.

1.3.1- le contrôle des dirigeants par l'Etat

L'objectif de ce type de contrôle est de garantir l'intérêt général de toutes les parties. L'intervention de l'Etat dans la gestion de l'entreprise se fait directement ou indirectement.

En ce qui concerne les contrôles directs, les agents de l'Etat comme par exemple, les inspecteurs du travail et les contrôleurs d'Etat ont pour mission de s'assurer que le dirigeant n'a pas adopté un comportement opportuniste. Pour les entreprises ou l'Etat est actionnaire majoritaire, le contrôle est effectué par la cour des comptes. En effet, le rôle de ce dernier est de faire des analyses sur les stratégies de la société.

¹. Fama E. F. Op. Cite. pp.288-307.

². Charreux G. 1996, "Pour une véritable théorie de la latitude managériale et du gouvernement des entreprises", Revue française de gestion, novembre-décembre.pp.50-64.

Quant au contrôle indirect, une loi du 24 juillet 1966 oblige les entreprises privées d'avoir un contrôle exercé par un commissaire aux comptes. Selon cette loi, le commissaire aux comptes dit « l'audit légale » joue un rôle principal dans le contrôle des états financiers au profit de tous les partenaires de la firme. C'est ce qui fait dire à Ebke et Struckmeier que « les auditeurs sont devenus des assesseurs indépendants externes dans l'intérêt du public au sens large. La fonction n'est plus celle d'un chien de garde mais elle est devenue celle d'un contrôle sociale. »¹

1.3.2-le contrôle des dirigeants par les banques

Le comportement des dirigeants peut être aussi contrôlé par un autre acteur qui n'est que la banque. Les banques, jouent ce rôle du fait qu'ils sont considérés comme étant des actionnaires, ou créancière ou les deux à la fois. Dans le premier cas, les banques contrôlent les actions des dirigeants par le conseil d'administration ce mécanisme a été déjà abordé. Pour le deuxième cas, ou les banques deviennent créancières, le contrôle se fait par une capacité de recueil et de traitement de l'information qui les place en position de lutter contre l'opportunisme des dirigeants. En effet, pour que les banques acceptent le dossier de crédit de l'entreprise, ils doivent analyser ce dossier. Ce dernier doit² :

- présenter les caractéristiques de l'entreprise (historique, les dirigeants, l'activité, le marché, les moyens mise en œuvre, le patrimoine de l'entreprise, les modalités de règlement, les autres banques partenaires de l'entreprise) ;
- préciser l'objet du crédit, expliquer les raisons exactes de la demande et du montant du crédit ;
- justifier de l'opportunité du crédit demandé ;
- indiquer les garanties proposées (exposer les sûretés susceptibles d'être proposées en garantie) ;
- définir les modalités de remboursement (exposer de quelle manière l'entreprise sera en mesure de rembourser le crédit : soit par encaissement de créances, ou par des revenus engendrés par le futur investissement, la capacité d'autofinancement) ;

¹ . Ebondo Wa Mandzila, Op. Cite. p.47.

² . Idem, p.45-46.

- indiquer les délais de remboursement (préciser la durée de remboursement du crédit souhaité).

C'est à partir de ses informations recueillies, que la banque accepte ou refuse le crédit demandé. Selon James, le contrôle sur les actions des dirigeants s'effectue d'une manière ou les banques participent au processus de décision¹.

1.3.3-le contrôle des dirigeants par les clients

Les clients jouent un rôle important au sein de l'entreprise, la compétitivité de l'entreprise, sa performance et la création de la valeur ajoutée, dépendra de sa capacité à satisfaire toutes les exigences des clients.

L'entreprise doit répondre aux attentes des clients afin de garder sa place en marché. Selon Demsetz, la perte de la clientèle serait imputable aux prélèvements trop importants auxquels se livrerait le dirigeant et qui se répercuteraient dans le prix de vente proposés sur le marché. Pour Ebondon, le mécanisme suggéré pour discipliner les dirigeants à savoir la concurrence sur le marché des biens et services ne porterait alors plus uniquement aujourd'hui sur les prix mais sur la satisfaction du client au sens large².

Selon une étude menée par Atkinson, Wells et Waterhouse, sur l'orientation client dans tous les secteurs, l'importance accordée par la direction de l'entreprise aux clients représenterait 30% de toutes les parties intéressées lorsque vient le temps d'évaluer la performance organisationnelle juste après les actionnaires 40% mais avant les employés 20% et la communauté.

En ce qui concerne l'efficacité du pouvoir de pression des clients sur la stratégie des dirigeants, Porter a expliqué que ce dernier dépend d'un certain nombre de caractéristiques à savoir³:

- le groupe doit être concentré ou acheter des quantités importantes par rapport au chiffre d'affaires du vendeur ;
- les produits achetés au secteur doivent être normalisés ou indifférenciés ;

¹.James C., 1987, "Some Evidence of Uniqueness of Banque Loans", Journal of Financial Economics, vol.19, pp.217-235.

². Idem.p.48.

³.Porter M.1982, "Choix stratégique et concurrence, technique d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie", Economica, Paris.

- les couts de transfert (c'est-à-dire les couts que l'acheteur doit immédiatement supporter pour passer d'un produit d'un fournisseur à celui d'un autre crée un obstacle à l'entrer) auxquels le groupe de clients se voient confrontés doivent être fiables ;
- le groupe de clients ne doit avoir que de faibles profits ;
- les clients doivent disposer d'une information complète sur la demande, les prix réels du marché et même les couts du fournisseur.

1.3.4- le contrôle exercé par les fournisseurs

Les fournisseurs comme les clients, jouent un rôle important au sein des entreprises, leurs rôles de contrôle sur les dirigeants qui s'exercent par le fait qu'ils sont à la fois fournisseurs des biens et services de l'entreprise et aussi, apporteurs de financements à court terme.

En premier lieu, les fournisseurs peuvent compromettre la rentabilité d'une entreprise si celle-ci ne répercute pas dans ses prix les hausses des coûts. En second lieu, les fournisseurs peuvent contrôler les comportements des dirigeants en lui exigeants des délais de règlement plus courts ou décider de se retirer du marché. Pour Porter il existe certaines conditions qui doivent être remplies pour que le pouvoir de négociation ou de pression des fournisseurs s'exerce¹ :

- le groupe de fournisseurs doit être dominé par quelques firmes et concentré sur un secteur auquel ils vendent ;
- le secteur ne doit pas constituer un client important du groupe des fournisseurs ;
- le produit du fournisseur doit être un moyen de production important dans le secteur d'activité du client.

Dans l'ensemble, tous les acteurs participés à la création de la valeur ajoutée d'une entreprise disposent des moyens nécessaires pour inciter le dirigeant à gérer au mieux les intérêts de chacun.

¹ Idem, p.56.

Tableau n°6. Le contrôle du dirigeant selon les acteurs

Les contrôleurs	Mécanismes de contrôle	Types de contrôle	Mode de fonctionnement
ACTIONNAIRES	Marché financier, prises de contrôle, fusions acquisitions AGO, CA, CAC	- prises de contrôle, contrôle financier, contrôle stratégique	Vente de titres, remplacement des dirigeants, refus d'avaliser certaines décisions, révocation, fixation de la rémunération, refus de voter, audit des comptes
SALARIES	Comité d'entreprise, délégués du personnel	Contrôle des actions, des décisions ou du comportement	Possibilité d'alerter les tribunaux, grève
BANQUES	Comité de crédit ou conseil d'administration	Diagnostic global, ratios comptables	Refus d'octroyer le crédit, surveillance des comptes, prise et importance des garanties, rationnement du crédit
LES PAIRES	Surveillance mutuelle des dirigeants	Evaluation du dirigeant par les performances réalisées	Recrutement des dirigeants venus de l'extérieur ou de l'intérieur
ETAT	Fisc, AMF, CAC	Contrôle fiscal, compatible et financier	Refus subventions, augmentation de prise de participation, ouverture du capitale
CLIENTS	Marché des biens et services	Contrôle qualité	Changement de produits ou services
FOURNISSEURS	Contrôle des clients	Contrôle de la solvabilité	Retrait du marché, raccourcissement des délais de crédit fournisseurs

Source : Ebondon Wa Mandzila, 2005. 'Gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne', L'Harmattan, Paris.p.50

Ce tableau donne une image claire sur les différentes parties prenantes et leurs mécanismes de contrôles, il nous montre que les dirigeants sont cernés soit à l'intérieur soit à l'extérieur de la firme par les différents acteurs intéressés par la vie de celle-ci. Ce qui limite leur responsabilité managériale.

2. Les mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise :

Le contrôle externe s'effectue lui aussi à plusieurs niveaux qui peuvent être présenté comme suit :

2.1- le marché des biens et des services :

Pour Demsetz, un dirigeant qui opte pour une stratégie visant à satisfaire seulement ses intérêt au déterminent des intérêts des actionnaires peut contribuer à rendre l'entreprise moins compétitive.¹

¹.Demsetz H. 1983., "The Structure of Ownership and Theory of The Firm" Journal of Low and Econmics, 26 june, pp.375-390.

La mauvaise gestion influence sur le résultat de l'entreprise, ce qui pourrait rendre cette entreprise défaillance, c'est -à- dire le risque d'une dégradation de la compétitivité qui doit limiter l'opportunisme du dirigeant. Plus la concurrence sera forte, plus l'efficacité sera ce mécanisme.

2.2- les marchés du travail des dirigeants :

Pour les dirigeants, le rôle du marché du travail des dirigeants est d'évaluer en permanence, la valeur des managers que peut jouer à l'intérieure comme à l'extérieur de l'entreprise.

2.2.1- le marché interne du travail des dirigeants

A l'intérieure de l'entreprise, ce marché a un rôle à jouer, premièrement la surveillance mutuelle des dirigeants, c'est à-dire la capacité pour un dirigeant de contrôler les dirigeants talentueux situés plus bas qu'eux dans le sens contraire, les dirigeants de niveaux inférieures ont la possibilité de surveiller les dirigeants de niveaux supérieurs surtout si l'entreprise réalise un résultat inférieure, deuxièmement, le contrôle des dirigeants se fait par le recrutement de nouveaux dirigeants. En effet le recrutement de nouveaux dirigeants est considéré comme étant un moyen afin de contrôler les dirigeants, les études de Faith et Tollinson sur ' l'impact de l'arrivée des dirigeants extérieurs sur les dirigeants en place montrent que le recrutement des dirigeants extérieurs va permettre de rompre les accords de comportement établis entre les dirigeants déjà en place:

2.2.2- le marché externe du travail des dirigeants

A l'extérieur de l'entreprise les dirigeants compétents sont la cible des entreprises (les meilleurs sont disputés ou chassés) ou contraire, les non compétents ou les plus opportunistes sont sanctionnés ou écartés. Les dirigeants doivent protéger les intérêts

des actionnaires (investisseurs) afin d'éviter d'être remplacé par d'autres dirigeants ou de perdre leurs avantages

2.3- le marché financier

Le marché financier et la concurrence entre les dirigeants sont considérées comme étant un moyen de contrôle le plus efficace. Les actionnaires peuvent vendre leurs titres en cas de mauvaise gestion, ce qui signifie que les dirigeants vont perdre leurs avantages. Selon Manne, les dirigeants devraient répondre aux exigences des actionnaires surtout face à une pression que peut exercer le marché financier, cela veut dire, que les entreprises les mieux gérées voient les cours de l'action monter.

Section 04 : La responsabilité sociale de l'entreprise

1. Définition de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)

La notion de la responsabilité sociale de l'entreprise est apparue aux Etats-Unis dans les années 1950 suite aux changements des formes d'organisations de l'entreprise ainsi qu'aux premiers ouvrages traitant explicitement cette notion, notamment le livre de Howard R. Bowen intitulé « Social Responsibilities of the Businessman (SRB) »¹, publié en 1953, dont il est devenu l'une des références bibliographiques obligeant tout travail gestionnaire en matière de RSE. Cet économiste, est considéré comme le père fondateur de cette discipline². Ces premiers ouvrages ont constitués les fondements du champ académique (Business and Society).

Les travaux des recherches historiques indiquent que l'idée de Responsabilité Sociale présentée dans les milieux des affaires dès la fin du 19^{ème} dans un contexte de transformation du capitalisme américain³, et ce dont le but d'améliorer les performances des entreprises. La RSE, est la conséquence des demandes émanant d'associations écologiques et humanitaires pour mieux prendre en compte les impacts sociaux et environnementaux des activités des entreprises. Elle occupe une relation directe avec le développement durable.

¹ Wood D.J., 1991, "Social Issues in Management: Theory and Research in Corporate Social Performance", *Journal of Management*, vol.17, n°2, p.383-406.

² Carroll A.B., 1999, "Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definitional Construct", *Business & Society*, vol.38, n°3, p.26.

³ Epstein E.M. 2002, "The Field of Business Ethics in the United States: Past, Present and Future [1]", *Journal of General Management*, Vol.28, n°2, p.1-29.

La RSE donc n'a pas été développée par des théoriciens du management. Elle s'est d'abord diffusée dans le champ des affaires, portée par les hommes d'affaires eux-mêmes et centrée sur la figure du dirigeant plutôt que sur l'entreprise.

Aujourd'hui, aucune entreprise (grande, moyenne et petite) ne peut échapper à cette réflexion sur la responsabilité et à l'application de cette responsabilité sociale. Les entreprises doivent être intégrer les démarches de la responsabilité sociale de l'entreprise dans leur stratégie globale afin d'assurer la protection des intérêts des différents parties prenantes. Ces derniers sont de plus en plus exigeants.

En effet, ils demandent aux entreprises de rendre compte de leurs activités dans le domaine social à travers des mécanismes efficaces, soulignant les besoins d'améliorer la diffusion de l'information et la transparence par apport à la pratique des entreprises, ainsi ils soulignent l'importance de disposer d'informations fiables sur les conditions de production et de vente des biens¹. Donc ces intérêts doivent être des objectifs principaux qui sont visés par la RSE. La responsabilité sociale de l'entreprise, est aujourd'hui un élément incontournable dans les milieux des affaires et académiques occidentaux.

Avant de traiter le concept de la responsabilité sociale de l'entreprise, il fallait d'abord se rappeler à la définition de base de développement durable, car c'est à travers de cette définition qu'on peut déterminer le concept de responsabilité sociale. En effet, selon Philippe Vasseur, le développement durable peut être défini comme étant "Le conjonction de trois éléments : l'Economie, le Sociale et l'Ecologie."² Cette définition, nous permet de conclure que le développement durable est positionné au centre de ses trois derniers piliers. Selon le même auteur, l'application de développement durable en entreprise deviendra une responsabilité sociale, ce qui signifie que cette dernière est liée fortement au développement durable.

Cette définition a été renforcée par celle de L'union Européenne, selon laquelle "la RSE est considérée comme le corollaire du développement durable."³

¹ Igalens J, Peretti J.M., Op, Cite. p.94.

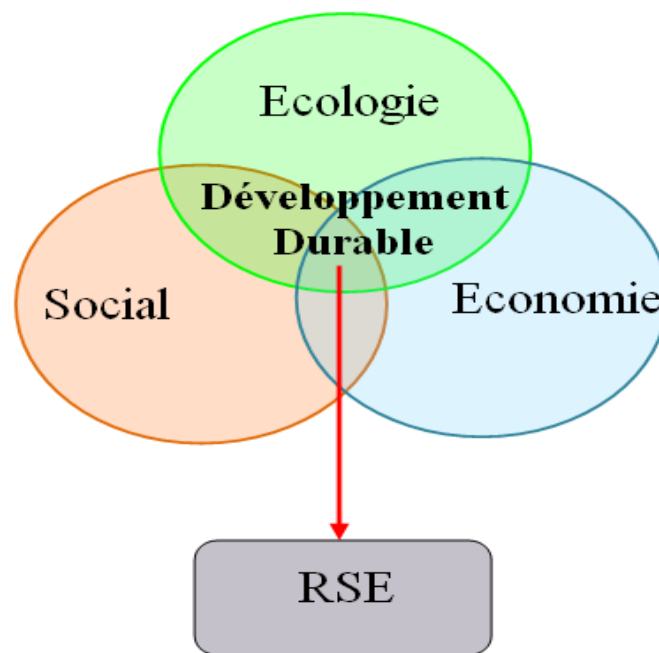
² . Vasseur F,

³ . Joras M, Igalens J, Mancy F., 2002, "La responsabilité sociale de l'entreprise, comprendre, rédiger le rapport annuel", Editions D'organisation, paris, p.46.

L'UE est aussi proposée à ce titre comme une autre définition qui représente la RSE comme "La contribution de l'entreprise au développement durable."¹

La figure 1 représente cette relation existante entre la RSE et le développement durable, elle indique que l'entreprise possède plusieurs rôles (économiques, sociaux,... etc.) qu'elle doit, dont l'un de ces derniers : un rôle social à jouer.

Figure 10. La responsabilité sociale de l'entreprise et le développement durable.



Source : élaborer par l'étudiant.

Bowen, dans le contexte d'inflation des discours sur la RSE, explique que "le terme de Responsabilités Sociales des hommes d'affaires sera utilisé fréquemment. Il renvoie aux obligations des hommes d'affaires de suivre les politiques, de prendre les décisions, ou de suivre les orientations qui sont désirables en termes d'objectifs et de valeurs pour notre Sociétés."² À travers cette définition, nous pouvons conclure que les hommes d'affaires, en tant que membres de la société et au vu de leurs grands

¹ Rosé J.J., "La France est venue tardivement à la RSE, mais elle va vite" Responsabilité sociale de l'entreprise. Disponible à : <http://www.journaldunet.com>

² Bowen H.R., 1978, "Social Responsibility of the Businessman- TwentyYearsLater", in E.M. Epstein et D. Votaw (Eds.) Rationality, Legitimacy, Responsibility :TheSearch for New Directions in Business and Society, Goodyear Publishing Co., p.116-130.

pouvoir et influence, peuvent disposer d'un droit à critiquer les valeurs acceptées au sein de la Société et à contribuer à leurs améliorations.

De plus, le rapport de la Commission Brundtland a proposé une définition selon la quelle le développement durable est considéré comme étant "un mode de développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs."¹ Cette définition, est actuellement la plus utilisée et acceptée. En effet, elle intègre l'élément social dans le concept de développement durable² ainsi elle affiche le développement durable au cœur des stratégies d'entreprises, des discours managériaux, des politiques locales,... etc.³

En ce qui concerne la responsabilité sociale de l'entreprise, cette dernière porte des formes très variées. Selon Chanteau, la commission européenne a expliqué que "La RSE est un concept qui désigne l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupation sociales et environnementales à leurs activités commerciales avec leurs parties prenantes."⁴ Dans ce sens, la responsabilité sociale de l'entreprise est l'affaire de toutes les parties prenantes⁵, c'est-à-dire elle ne satisfait pas seulement les obligations juridiques applicables, mais elle prend en considération la capitale humaine dans ses relations avec les parties prenantes et dans la protection de l'environnement.

La même commission, dans le cadre de sa nouvelle stratégie sur la responsabilité sociale (RSE) qui a été présenté en octobre 2011, redéfinir la RSE, selon laquelle cette dernière est considérée comme " la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société."⁶

¹. Chaverot M.P., Thèse pour l'obtention du doctorat "Les stratégies RSE des grandes entreprises : Les facteurs d'influence-Analyse des discours des entreprises du CAC 40", Université Paul Verlaine de Metz, 2011, p.39.

². Camerini, C., 2003, "Les fondements épistémologiques du développement durable", L'Harmattan, Paris.p.67.

³. Boiral O, Croteau., 2004, " Du développement durable à l'entreprise durable, ou l'effet Tour de Babel. Dans L. Guay, & al (dir), Les enjeux et les défis du développement durable : connaître, décider, agir. Québec : Presses de l'Université Laval

⁴. Chanteau J.P., "La responsabilité sociale de l'entreprise : quelques enjeux d'économie politique international." Disponible sur: <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/38/53/65/PDF/pub09002.pdf>

⁵. Vasseur P., 2009 " L'économie retrouvée- La responsabilité sociale des entreprises : Une perspective institutionnaliste " Septentrion : presses universitaires, France.p.15.

⁶. Commission Européenne, " Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période « 2011-2014 ». Disponible sur l'adresse suivant: <http://eu-lex.europa.eu/lexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:fr:PDF>

De sa part, le Conseil mondial des entreprises pour le développement (World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)) définit la RSE comme étant “L’engagement des entreprises à adopter des comportements éthiques et à contribuer au développement économique tout en améliorant la qualité de la vie des employés, de leurs familles ainsi que de la communauté locale et de la société dans son ensemble.”¹

Elle est en effet définie selon Archie B. Carroll comme “ La RSE correspondant aux attentes qu’à un moment donné la société a de l’entreprise aux niveaux économique, juridique, éthique et discrétionnaire”²

La RSE est donc le fait pour l’entreprise de tenir compte de la vie des parties prenantes, c’est-à-dire les éléments organisés qui peuvent être à l’intérieure ou à l’extérieur de l’entreprise et qui sont affectés par son activité. Elle se conforme un peu avec le développement durable, c’est-à-dire l’intégration de l’environnement et de sociale à l’activité économique de l’entreprise.

2. Pour quoi la responsabilité sociale de l’entreprise ?

Nous avons déjà souligné que l’objectif principal de la RSE est de protéger les intérêts des différentes parties prenantes, c’est-à-dire d’assurer et de renforcer la confiance qui existe entre les parties prenantes et l’entreprise. Cette réflexion nous amène à dire que la RSE correspond à la façon de s’adapter aux attentes des ses parties prenantes.

D’autre part, la RSE donne à l’entreprise les différents moyens et méthodes afin qu’elle puisse l’aider à réaliser sa compétitivité de façon honnête. Comme l’a indiqué Carre, l’entreprise emprunte des voies malhonnêtes pour la réalisation de ses objectifs (continuité, profits,...etc.) selon cet auteur, les affaires ne peuvent pas être guidées par l’éthique comme dans la vie privée.³

¹ Rosé J.J., “La France est venue tardivement à la RSE, mais elle va vite” Responsabilité sociale de l’entreprise. Disponible à: <http://www.journaldunet.com>

² Carroll A., “ The pyramide of corporate social responsibility : towards the moral management of organizationalstakeholders, Business horizons. Disponible sur l’adresse suivant : <http://www.rohan.sdu.edu/faculty/>

³ Carr A., “ Is business bluffing ethical?”, Harvard Business Review, January- February 1968, N°46, pp.143-153.

L'entreprise s'intéresse à la RSE puisqu'elle est un véritable levier de sa performance, le moyen d'améliorer son efficacité (économique, financière, sociale) ainsi l'amélioration de sa compétitivité et ses profits à long terme.

La pratique de la RSE est une réponse à l'évolution de la demande sociale. En effet, la « durabilité » d'une entreprise ne dépend pas uniquement de sa maîtrise de la gestion courante mais également de son aptitude à anticiper les besoins et les crises et donc à prendre au bon moment les bonnes orientations qui la prémuniront des instabilités futures et lui permettront de saisir les opportunités de demain.¹

En 2006, la commission Européenne a publié un document qui répond à la question de savoir ce que cette commission peut attendre de la RSE:²

- le recrutement d'un plus grand nombre de travailleurs issus de groupes défavorisés ;
- l'investissement dans le développement des compétences, l'apprentissage tout au long de la vie et la capacité d'occuper un emploi ;
- l'amélioration de la santé publique dans des domaines tels que la distribution et l'étiquetage des denrées alimentaires ;
- De meilleures performances en matière d'innovation ;
- l'utilisation la plus rationnelle des ressources naturelles et la réduction des niveaux de pollution par des investissements dans l'éco-innovation et l'adoption volontaire de systèmes de gestion environnementale.
- Une image plus positive de l'entreprise et du chef d'entreprise dans la société.
- Un plus grand respect des droits de l'homme et des normes fondamentaux du travail, en particulier dans les pays en développement ;
- le recul de la pauvreté.

La commission Européenne ainsi que d'autres institutions peuvent jouer un rôle important dans la réalisation de ces objectifs. En effet, cette commission essaie d'aider les entreprises à intégrer des considérations sociales et environnementales dans leurs fonctionnements. Cependant, cette volonté est soumise à une certaine critique

¹. MEDEF, « CAP vers la RSE-faire de la responsabilité sociétale de l'entreprise un levier de performance », Guide pratique. Disponible à : http://www.medef.com/fileadmin/user_upload/www.medef-corporate.fr/document/RSE/MEDEF-Guide_Cap_vers_la_RSE-juin_2012.pdf

². Igalens J, Peretti J.M., Op Cite.p.94.

des syndicats. Selon Cerfada, secrétaire confédéral de la CES (Confédération des syndicats européens):

« Nous sommes d'accord avec l'aspect volontaires des démarches, mais pas avec l'auto-référentialité ou l'unilatéralité. Il faut un cadre communautaire, les entreprises ne peuvent pas décidées seules, ce qui relève de la RSE et ce qui n'en relève pas. Nous demandons la publication d'un rapport annuel RSE pour les grandes entreprises, puis souhaitons obtenir des standards sur tous les aspects de la gouvernance de l'entreprise: certification du produit final, transparence et qualité de toute la chaîne de production, traçabilité des produits et des fournisseurs.

*Nous souhaitons également que les entreprises ayant une vraie politique RSE bénéficient d'un accès privilégié aux fonds communautaires et que l'élaboration de codes de conduite et de labels soit contrôlés par la Commission en concertation avec les syndicats et les ONG. Enfin la mise en place d'agences de certification nous semble indispensable pour assurer le contrôle des politiques RSE ».*¹

La RSE est un facteur incontournable au sein de l'entreprise. Elle est considérée comme étant une démarche de création de valeur, car elle est très souvent considérée comme un moyen de réduction des coûts aux économies de ressources qu'elle permette de réaliser. L'entreprise devrait donc pratiquer la RSE au niveaux de sa stratégie globale afin d'assurer l'amélioration de ses performances et d'évaluer si les actions qu'elle entreprend sont acceptable.²

Finalement, permis les causes qui amènent l'entreprise à appliquer les démarches de la RSE celles de : « La rentabilité et la communication ». En effet, selon une récente enquête menée par ProDurable en partenariat avec BDO et Malakoff³ sur « Les enjeux 2013 de la RSE et Développement Durable » plus de 51% des membres de l'échantillon ont affirmé que l'objectif de la RSE est de s'insérer de manière durable dans le tissu économique. En ce qui concerne l'objectif de communication, la plus

¹ Cerfada W, 2006. « La lettre de l'économie responsable de Novethic, n°44.

² Ladwein R, 2003. « Le Comportement du Consommateur et de l'Acheteur », 2^{ième} édition, Economica, Paris. p.11.

³ Podurable, BDO, Malakoff Médéric., « Les enjeux 2013 de la RSE et Développement Durable », Enquête 2013. Disponible sur l'adresse suivant : <http://www.bdo.fr/wp-content/uploads/2013/03/130327-Etude-Enjeux-RSE-et-DD-2013-BDO-MM-version-web.pdf>

part des interrogateurs (72%) considèrent que la RSE visent prioritairement à améliorer la communication externe en 2013.

3. L'audit interne est la responsabilité sociale

La responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) est l'un des récents facteurs appliqués pour faire des affaires ».

La question qui se pose est : Est-ce ce facteur est l'une des « clé » de la réussite ou est-ce juste un autre mot à la mode ?

L'un des principaux défis pour l'auditeur interne moderne est d'évaluer en permanence le processus de la responsabilité sociale et de décider quels sont les aspects qu'ils peuvent utiliser l'avantage de son organisation.

Afin d'être en mesure de prendre cette décision, l'auditeur interne doit, en premier lieu, de se familiariser avec les caractéristique du phénomène, c'est-à-dire de connaître la notion de responsabilité sociale de l'entreprise, Qu'est-ce que c'est prescrire ? Jusqu'où faut-il aller ? Quelle est la relation entre la gouvernance d'entreprise et la responsabilité sociale ?

Nous avons déjà traité les différentes définitions de la RSE, cette fois nous allons essayer de la présenter en relation de la gouvernance d'entreprise. En effet, «La responsabilité sociale est un processus qui est concerné par le traitement des parties prenantes d'une entreprise ou institution éthique ou d'une manière responsable. Signifie « éthique ou responsable » traitant les principales parties prenantes d'une manière jugée acceptable selon les normes internationales.»¹

D'une manière générale, la plus part des études faites sur la gouvernance d'entreprise conviennent que la responsabilité sociale de l'entreprise est un élément important de la gouvernance d'entreprise.

Cependant, on ne peut nier que les récentes « scandales financiers » attirent beaucoup plus l'attention sur les aspects traditionnels de la gouvernance d'entreprise, tels que l'indépendance du conseil d'administration, les comités d'audits, les auditeurs externes et la fiabilité et la divulgation des états financier et opérationnels,

¹ What is Corporate Social Responsibility (CSR). Disponible sur l'adresse suivant : <http://mhcinternational.com>

sur les aspects de responsabilité sociales des entreprises, à titre d'exemple l'environnement et des relations humaines.

Cette situation ne nous ramène pas à dire que la responsabilité sociale de l'entreprise n'est pas importante, car un certain nombre d'initiatives telles que l'initiative de « Business for Social Responsibility »* et de « Global Reporting Initiative »* ont tenté, ces dernières années, de mettre l'accent sur ce concept. Ils ont certainement contribué à renforcer la RSE, et amélioré leurs rapports sur la durabilité.

De plus, la Commission européenne a produit un certain nombre important de recommandations, de conseils et d'informations sur ce sujet. Elle a commencé en 2001 avec le livre vert : « Promouvoir un cadre Européen pour la responsabilité sociales des entreprises », ensuite en 2002 par une politique : « communication sur la responsabilité sociale des entreprises ». Ces recommandations et conseils sont devenus les principaux guides pour chaque employé a besoin d'en savoir plus sur le sujet.

L'audit interne à ce stade devrait évaluer les résultats de la RSE. Ces derniers, apparaissent dans un rapport qui porte un titre tel que : Rapport de développement durable ; Responsabilité sociale et environnementale ; Rapport sociétal et environnemental, ou qui peuvent apparaître dans un rapport annuel. En France à titre d'exemple, l'article 116 de la loi NRE de 2001 indique que le rapport de gestion, comprend des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité, doit se présenter devant le conseil d'administration.

Le rôle de l'auditeur interne dans l'évaluation des résultats de la RSE consiste donc à donner une opinion sur la qualité de l'information sociétale contenue dans ces rapports. Ce rôle peut être renforcé par d'autres types d'audits tels que l'auditeur externe, Ce dernier en dehors de sa mission légale, peut exercer une mission qui exprime parfois un avis sur le rapport de développement durable.

*Pour plus d'information, veuillez consulter le site suivant : www.bsr.org

*Pour plus d'information, veuillez consulter le site suivant : www.globalreporting.org

On rappelle, le commissaire aux comptes a deux principales missions à exercer, une mission légale qui consiste à certifier les états financiers, c'est-à-dire vérifier la sincérité et la régularité des états financiers, et l'autre de vérifier la concordance de sincérité.

Le commissaire aux comptes à ce titre devrait vérifier que les informations sociales et environnementales chiffrées, portant sur la situation financière et les comptes, ainsi que les méthodes de présentation et d'évaluation indiquées dans le rapport de gestion, sont en accord avec les comptes annuels ou consolidés, et plus particulièrement avec le contenu de l'annexe »¹.

En conclusion, la responsabilité sociale de l'entreprise est devenu l'un des piliers de l'entreprise. Elle contribue à renforcer la valeur ajoutée pour la société et à protéger l'environnement, en liaison avec les parties prenantes. Les entreprises devraient aujourd'hui appliquer les normes de la RSE afin d'assurer la réussite de démarches de RSE.

¹. Igalens J, Peretti J.M., Op. Cite, p.113.

CONCLUSION DU CHAPITRE II :

Ces dernières années et suite aux scandales financiers qui ont frappé les Etats-Unis, le Japon et l'Europe, La gouvernance d'entreprise a été reposée sur un courant d'opinion qui s'est développé dans ces pays. Ces scandales ont montré l'inefficacité des systèmes du contrôle dans leurs pays. Ceci est confirmé par Jamie Heard le dirigeant (CEO) de l'Institutionnel Shareholders Services. En effet, selon ce dernier Les scandales qui ont eu lieu dernièrement révèlent la faiblesse de système de gouvernance. La gouvernance d'entreprise est devenue comme un ensemble de systèmes de contrôle dans le but de résoudre les conflits d'intérêts entre les propriétaires (principal) et managers (agent). Elle est considérée comme un moyen de protection, c'est-à-dire, de protéger les investissements des actionnaires. Elle vise à renfoncer la confiance entre les managers et propriétaires.

Plusieurs pays et organisations ont donné une grande importance à ce concept à travers la création de plusieurs principes ainsi que la publication des différents rapports. Parmi ces organisations, il y a L'OCDE. En effet, ce dernier a présenté les huit principes fondamentaux qui ont été considérés comme les principes les plus importants dans l'histoire de développement de la gouvernance. Ainsi, le rapport Cadbury considéré comme le premier rapport (code) de bonnes pratiques a bien déterminé et organisé le système de la gouvernance d'entreprise.

CHAPITRE III:
LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE
DANS LE RENFORCEMENT DE LA
GOUVERNANCE D'ENTREPRISE :
QUELLE EFFICACITÉ ?

INTRODUCTION :

Au cours de ces dernières années, le monde a connu de nombreux changements dont, la mondialisation, la technologie de l'information, la croissance économiques ainsi que les scandales financiers qui ont frappé les grandes entreprises dans le monde, ce qui a conduit à une attention accrue à la fonction d'audit interne comme un outil de contrôle afin d'assurer la capacité de l'entreprise à atteindre ces objectifs.

De plus, l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, basée sur l'audit interne, devient une nécessité, on considère que ce dernier se présente comme l'un des mécanismes le plus performant dans le système de la gouvernance d'entreprise. Dans ce chapitre, nous allons essayer d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, c'est-à-dire de savoir comment l'audit interne peut améliorer ce système de la gouvernance. Pour cela, nous allons tenter d'expliquer cette relation à travers les quatre éléments essentiels : l'évaluation de système de contrôle interne, gestion stratégique des risques, asymétrie d'information et la protection des parties prenantes.

Il faut bien noter que la notion de la gouvernance d'entreprise n'est pas un concept nouveau pour la profession comptable, car elle a une corrélation étroite à un système ou à une structure de contrôle interne, toute fois elle est aussi considérée comme l'un des étapes de l'évolution de ce système. L'institut des auditeurs internes (IIA) est le premier organisme qui a porté l'attention sur ce concept. En effet, Howard J. Johnson indique dans une communication intitulée « Corporate accountability and risk » que 'l'institut des auditeurs internes estime que la performance de l'organisation est déterminée par ces ressources suffisantes et la compétence des ces auditeurs internes qui fournissent des services de la valeur ajoutée qui sont essentielles aujourd'hui pour une gestion efficiente et efficace d'une organisation.'¹

De plus, Howard J. Johnson confirme que l'institut américain des comptables juridiques a renforcé les points de vue de l'institut des auditeurs internes à travers la création de The Committee of Sponsoring Organisation (COSO) connue sous le nom

¹. Johnson, Howard J., 2000, "Corporate Accountability and risk", Tone at the Top, Published by The Institute of Internal Auditors, Issue, p.1.

QUELLE EFFICACITÉ ?

« Comité Tread Way ». En effet, ce comité a réalisé une étude entre 1987-1997 concernant le rapport financier frauduleux au sein des organisations américaines dont il indique que les véritables causes de corruption produites au sein des entreprises conviennent à la manque de ¹:

- l'efficacité des systèmes de contrôle interne ;
- l'efficacité de la fonction de l'audit interne (l'indépendance) ;
- la puissance de l'indépendance du conseil d'administration.

Et pour mieux comprendre la contribution de la fonction de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, nous avons divisé ce chapitre en trois sections, comme suit :

Tout d'abord, la première section se proposera de mettre la lumière sur les différentes théories, dont la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transactions, qui ont mis en évidence l'importance de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise. En effet, selon ces deux théories, l'audit interne peut jouer un rôle important au service de la bonne gouvernance. Il s'agit d'un mécanisme de surveillance visant à réduire les conflits d'intérêts existant entre le manager et les actionnaires.

Ensuite, dans la deuxième section, nous essayerons de montrer comment l'audit interne peut jouer un rôle dans l'évaluation du système de contrôle interne, où nous nous attacherons à expliquer ce qu'est et ce que recouvre le concept de contrôle interne ainsi qu'à présenter les principales étapes de l'évaluation des risques.

L'avant dernière section se proposera d'étudier le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques, où nous présenterons la relation qui existe entre l'audit interne et la gestion des risques dont nous présenterons : le concept de risque en matière d'audit interne, le management des risques de l'entreprise et le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM). Car le management des risques devient une fonction incontournable au sein de chaque entreprise désireuse d'atteindre ses objectifs.

¹. Idem, p.40.

Enfin, dans la quatrième section, nous tenterons de présenter la relation entre l'audit interne et les parties prenantes, où nous étudierons l'importance de l'intégration entre l'audit interne et l'audit externe, ainsi que l'étude de la relation coopérative entre l'audit interne et le comité d'audit, puis d'examiner la relation entre le conseil d'administration, la direction et l'audit interne.

Section 1 : l'audit interne, théorie de l'agence et théorie des coûts de transaction

1. Audit Interne et Théorie de l'Agence :

Pour la théorie de l'agence, originalement proposé par Watts et Zimmerman¹, un auditeur de bonne réputation est un auditeur qui est perçu pour répondre aux attentes, non seulement dans l'intérêt des tiers, mais aussi dans l'intérêt de la gestion², c'est-à-dire dans l'intérêt de toutes les déférentes parties prenantes. Une entreprise est considérée comme le résultat de plusieurs « contrats » formels, dans laquelle plusieurs groupes font une sorte de contribution à la société. La gestion de l'entreprise tente d'obtenir ces contributions dans des conditions optimales pour la gestion.

Dans ces relations, la gestion est considérée comme « l'agent », en essayant d'obtenir les contributions des « principes » tels que les banquiers, les actionnaires et les employés. Les coûts d'une relation d'agence sont présentés comme suit : les coûts de surveillance (le coût de surveillance de l'agent), les coûts de liaison (les frais engagés par un agent pour assurer que les agents ne prendra pas des mesures défavorables à l'encontre des principes).

De plus, plusieurs types de complexités surviennent dans ces relations entre agent et principal, tels que l'asymétrie d'information. L'agent (dirigeant) a un avantage considérable sur les principes en matière d'information. En effet, il détient des informations complètes que l'actionnaire ne dispose pas. au début, l'audit interne n'a pas été considéré par la théorie de l'agence comme un mécanisme de surveillance au sein de la relation d'agence, et ce en raison de son rattachement au direction générale, mais suite aux exigences de la loi Oxley-Sarbane et la loi de la Sécurité financière,

¹ Watts R. L., Zimmerman J. L., 1978, " Towards a positive theory of the determination of Accounting standards", The Accounting Review, pp.112-134.

² Jensen M.C., Meckling W.H, Op, Cite .pp. 305-360.

qui obligent le président du conseil d'administration ou de surveillance de produire un rapport sur le contrôle interne et le rattachement hiérarchique de l'audit interne au conseil d'administration et/ou comité d'audit, l'audit interne est devenu un mécanisme important dans la réduction de cette asymétrie¹. La théorie de l'agence a mis donc l'audit interne comme le pilier au sein de la gouvernance d'entreprise. Selon Gramling, Schneider, Maletta et Church (2004), ce dernier, se compose de quatre éléments essentiels y compris l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne². Ce dernier exerce son métier en se basant sur ces relations avec toutes ses composantes afin de porter un jugement sur l'efficacité de système de contrôle interne.

La théorie de l'agence peut également être utilisé pour expliquer le côté de l'offre* de l'audit du marché. La contribution d'un audit à des tiers est essentiellement déterminée par la probabilité que l'auditeur détectera les erreurs dans les états financiers (ou d'autres irrégularités comme la fraude ou d'actes illégaux) et la volonté de l'auditeur de signaler ces erreurs, même contre la volonté de l'entité vérifiée. On parle ici de l'indépendance de l'auditeur. L'auditeur interne doit être honnête et assume sa responsabilité.

La gouvernance d'entreprise, qui repose sur un ensemble de systèmes de contrôles, s'intéresse à renforcer la confiance entre les managers et les actionnaires, c'est-à-dire de protéger l'investissement des actionnaires dans les grandes sociétés. Selon Charreaux, " Dans la prolongation de cette version financière de la gouvernance, le conseil d'administration apparaît comme un mécanisme particulier contribuant à atteindre cet objectifs"³ la gouvernance d'entreprise fait de conseil d'administration un mécanisme essentiel de surveillance de comportement de l'agent. Ce dernier, doit

¹. Ebondon W.M., 2007, " Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratique". Disponible sur : http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG...pdf/Communication_Eustache_Ebondo_Mandzila.pdf

². Gramling A. A., Maletta, M. J., Schneider A., Church, B.K., 2004, " Rôle of the internal audit function in Corporate Governance: A Synthesis of the extant Internal Auditing Literature and Direction for Future Research", The journal of Accounting Literature.

* Le côté de l'offre de l'audit du marché est concerné par la détermination du niveau du travail de l'auditeur et d'indépendance.

³. Charreaux G, 2000, " Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnaire, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N°2, p.57-88.

clairement définir et faire respecter les chaînes de responsabilité ainsi qu'assurer l'intégrité des principaux systèmes d'information. L'audit interne à ce titre est mieux placé pour répondre à ces objectifs. En effet, selon Piot, "une fonction d'audit interne de qualité devrait logiquement répondre à une demande dans la gestion des conflits d'agence, demande destinée à minimiser les coûts contractuels et à maintenir l'équilibre du système de gouvernance."¹ Le rôle de l'audit interne selon le même auteur, ne doit pas se limiter aux procédures comptables (l'audit comptable et financier). L'audit interne intervient dans tous les domaines de l'entreprise et précisément la gestion des risques.

2. *L'audit interne et la théorie des coûts de transaction :*

La théorie des coûts de transaction remonte aux travaux de (Coase 1937 ; Williamson 1975). Selon Coase, dans son article fondateur : la nature de la firme², pour aller sur le marché, il faut consentir des coûts (les coûts de transaction).

Pour cette théorie, l'entreprise est considérée comme étant le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction³. En effet, Ebondo et Pigé ont montré que les entreprises des marchés sont connues par leurs capacités à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés. C'est pour cette raison que les entreprises, quelque soit, leur volume d'activité (grandes entreprises ou PME/PMI), ont pris en considération l'internalisation de leurs travaux de l'audit légale (commissaire aux comptes) grâce à la création des services d'audit interne, et ce dans le but de réduire les coûts élevés de commissaire aux comptes. Donc, il est clair de créer une fonction d'audit interne au sein des entreprises afin de réduire ses coûts. C'est donc le souci d'économies qui fut à l'origine de la création de la fonction d'audit interne dans les grandes entreprises, après la crise de 1929.

¹. Piot, C. 2005, "Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports", in Finet A & Depret M.H. coordinateurs, Gouvernement d'entreprise- Aspects managériaux, comptables et financiers, Paris, De Boeck.

². Coase, 1937, "La nature de la firme", citée par « Ebondon W.M., 2007, "Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratique". Disponible sur : http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG...pdf/Communication_Eustache_Ebondo_Mandzila.pdf

³. Williamson O.E., "Transaction-cost economics : The governance of contractual relations", Journal of Law and Economics, vol.22, octobre 1979^a, p.3-61.

Section 2 : Le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne.

Parmi les principaux objectifs de l'entreprise, la mise en place d'un système de contrôle interne efficace qui contient un ensemble de procédures de contrôles liés à des secteurs financiers, comptabilités, organisations et administratifs, afin de garantir le bon fonctionnement dans l'entreprise et de respecter les politiques mises en place.

1- Qu'est ce qu'un système de contrôle interne :

Le système de contrôle interne, est aujourd'hui une obligation nécessaire pour une entreprise qui veut assurer ses rapports financiers et garantir l'efficacité et l'efficience de ces opérations. Nombreuse sont les sociétés à disposer depuis longtemps déjà d'un SCI. La disjonction du propriétaire à la gestion ainsi que la taille volumineux de l'entreprise ont conduit à une attention accrue au système du contrôle interne.

1.1- L'émergence du système de contrôle interne :

Au début, le système du contrôle interne n'a pas été considéré comme un moyen de contrôle important en raison de l'absence de séparation entre propriété et la direction. En effet, le contrôle sur les activités de l'entreprise existait à cette époque qui faisait par le propriétaire lui même, connu sur le nom « contrôle personnel », ainsi le concept de contrôle interne se limitait seulement à la protection monétaire. Il représente le plus grand actif de l'entreprise.

Mais après la croissance économique, l'entreprise s'est heurtée à plusieurs obstacles dans tous les domaines : financier, administratif et organisationnelle ce qui a conduit à considérer que le contrôle interne est une nécessité pour la direction moderne afin de protéger ses ressources. Ainsi, l'utilisation des systèmes d'informations et les scandales financiers qui ont touché l'économie dans le monde les ont conduit de revoir les aspects de ce système afin de le développer et d'améliorer son efficacité en fonction des évolutions actuelles.

Aujourd'hui, le système du contrôle interne occupe une place importante au sein de l'entreprise, il est une action collective au sens où il engage l'action conjuguée d'un grand nombre d'acteurs¹, il devient le pilier du contrôle grâce à sa capacité d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise. Cependant, ce système doit être évalué par l'audit interne afin de vérifier son efficacité et son efficacité au sens où l'audit interne est le contrôle des contrôles.

1.2- La définition de contrôle interne :

Avant de présenter la définition du contrôle interne il est nécessaire de montrer le concept « contrôle ». En effet, selon le dictionnaire de la langue française Larousse, le mot contrôle est défini comme 'action de contrôler quelque chose, quelqu'un, de vérifier leur état ou leur situation au regard d'une norme'², il porte le synonyme de l'inspection.

Pour ISO, le contrôle est 'l'évaluation de la conformité par observation et jugement accompagné si nécessaire de mesures, d'essais ou de calibrage'³

Il est en effet défini selon L'IIA (Institut des auditeurs Internes), comme 'toute mesure prise par le management, le conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance que les buts et objectifs seront atteints'⁴.

Pour ce qui est du système de contrôle interne, ce dernier, est défini par le COSO (Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission) comme étant une « Opération influencée mise en œuvre par un conseil d'administration bien

¹. Anne, F A., "L'intelligence connective du contrôle interne" [sur ligne], <disponible sur l'adresse : www.ifaci.com/dl.php?table=ani...L-intelligence-collective

².<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôle/18932>

³.<http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html>

⁴. The Institute of Internal Auditors, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)" « glossary », Disponible à l'adresse : <http://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

QUELLE EFFICACITÉ ?

organisé, la direction et toutes les personnels afin de fournir une assurance raisonnable concernant la réalisation des objectifs suivants¹ :

- 1- Le contrôle des opérations : associé à l'efficacité et l'efficacités de l'utilisation de ressources des sociétés ;
- 2- Le contrôle des rapports financiers : associé à un degré de confiance de préparation des états financiers présenté ;
- 3- Le contrôle de : associé de l'organisation des lois et des systèmes organisés.

Pour bien assurer ces objectifs ci-dessus le COSO1 a réuni cinq éléments essentiels, jugés nécessaire pour un bon contrôle, c'est-à-dire les conditions indispensables pour une bonne maîtrise des activités. Ces éléments, présentés comme suit :

- l'environnement de contrôle (l'audit interne) : l'environnement de contrôle traduisant la culture de l'entreprise, il est en effet déterminé par la charte de l'entreprise et les qualités individuelles des collaborateurs (conseil d'administration, direction générale,...etc.)².

Autant que le contrôle interne fait partie de l'environnement de contrôle, les règles des responsabilités doivent être adaptées aux objectifs fixés par l'entreprise.

Le conseil d'administration doit être pris en compte des critères qualitatifs afin d'évaluer l'efficacité du SCI dans l'exercice de ses fonctions de surveillance.

- ✓ une évaluation des risques ;
- ✓ des activités de contrôle ;
- ✓ une information et une communication ;
- ✓ un pilotage.

¹. Konrath, Larry F., 1999, "Auditing Concepts and Applications : A Risk Analysis Approach, 4E., South_Western College Publishing, Cincinnati, 1999, Chapitre 6-7.

². PriceWaterhouseCoopers, "Système de contrôle interne : un outil de gestion en pleine mutation", disponible sur : www.pwc.ch/user_content/editor/.../pwc_sci_pleine_mutation_06_f.pdf

Figure n° 11 : les composants du contrôle interne



Source : Graham L, 2008. 'Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities'', John W & Sons, Inc, New Jersey.

La figure ci-dessus, montre les cinq composants d'un contrôle interne réussi, nous entendons par l'environnement de contrôle (control environment) une culture de l'organisation favorable afin d'assurer la mise en place d'un contrôle interne efficace, l'évaluation des risques (Risk Assessment) est une nécessité afin de bien les connaître pour être en mesure de les maîtriser, pour les activités de contrôle (Control Activities), ce dernier, inclut toutes les procédures ou dispositifs spécifiques visant à protéger l'entreprise contre tous risques, l'information et la communication est un moyen important au sein de l'entreprise surtout s'il s'agit d'une information et communication satisfaisantes, en ce qui concerne le dernier composon ; le pilotage, il se fait par chaque responsable à son niveau

De sa part, Alfred King considère que le contrôle interne signifie vraiment 'avoir l'assurance que les biens que nous pensons que nous possédons sont toujours là, et qu'ils n'ont pas disparu''¹.

Selon les normes internationales de l'audit (norme: A39), 'le contrôle interne doit destiner à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers''².

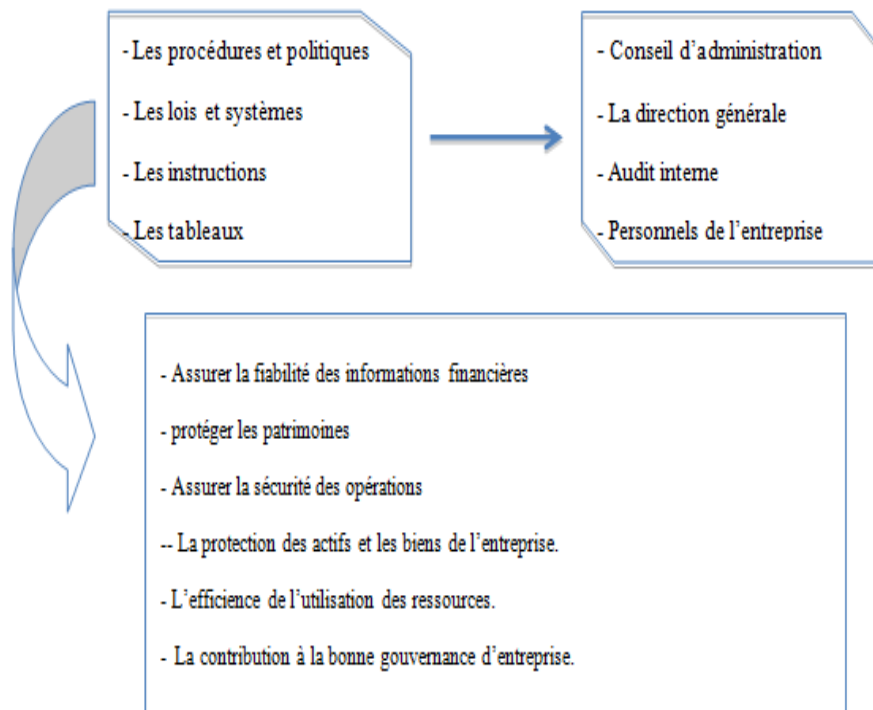
¹. King, A.M., 2011, "Internal Control of Fixed Assets : A Controlller and Auditor's Guide", John Willey & Sons, Inc, New Jersey, p.4.

². Normes Internationales D'audit, « L'audit d'états financiers [on ligne], <Disponible à : www.experts-comptables.fr/.../Normes+ISA+200+à+810+juin+2012.pdf

En résumé, on peut dire que le système de contrôle interne est un ensemble des structures ou des instructions afin de prévenir et identifier n'importe quel irrégularités et abus dans les opérations des activités de l'entreprise, le but de ce système est donc d'assurer la fiabilité des informations financières et l'efficacité de l'utilisation de ressources des sociétés.

La figure suivante montre le contrôle interne et ses objectifs :

Figure n°12 : Le système du contrôle interne



Source : fait par le doctorant lui même (selon ce qu'on a montré précédemment)

1.3 Pour quoi le contrôle interne est-il important ?

Selon l'International Federation of Accountants (IFAC), le contrôle interne est un aspect crucial du système de gouvernance d'entreprise et sa capacité à gérer les risques¹. A ce stade, il soutient la réalisation des objectifs de l'organisation,

¹. International Federation of Accountants (IFAC), "Evaluating and Improving Internal Control in Organizations", disponible sur l'adresse suivante : <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluation%20and%20Improving%20Internal%2>

l'amélioration et la protection de la valeur des parties prenantes. Un contrôle interne efficace permet à l'organisation de capitaliser sur les opportunités tout en réduisant les risques et les menaces pouvant être réellement influencé sur le bon fonctionnement de l'entreprise ainsi que de créer également un avantage concurrentiel.

En outre, l'enquête de L'IFAC intitulé « Integrating the business Reporting supply chain¹ » en 2011, montre qu'une assurance efficace, intégration du risque management et contrôle interne devraient être un élément clé d'une mission de conseil d'administration car les scandales financiers qui ont touché beaucoup d'entreprises ces dernières années, dans le monde, en particulier dans les institutions financières ont montré l'inefficacité des pratiques de contrôle interne et risques management. En effet, selon les chefs des entreprises interrogés, ces organisations ne comprenaient pas pleinement les risques auxquels ils étaient exposés, en raison de leur concentration uniquement sur le contrôle de l'information financière. Les crises financières ont touché des secteurs autres que l'information financière, y compris les opérations et les circonstances externes. Ainsi, ces répondants ajoutent que la gestion efficace des risques et le contrôle interne devraient être un élément clé de la bonne gouvernance à tous les niveaux d'une organisation et à l'ensemble des opérations.

De plus, une autre enquête de L'IFAC concernant « Risk Management and Internal Control² » (2011) a révélé que : les systèmes de contrôle interne et gestion des risques doivent être mieux intégrés dans l'ensemble de la gouvernance, la stratégie et les opérations des organisations. Selon les répondants, malgré la volonté d'intégrer le système du contrôle interne et gestion des risques, mais il existe une absence total des outils et orientations pour développer et mettre en œuvre un système véritablement intégré. Actuellement, les références des risques management sont souvent séparées de celles de contrôle interne. Selon les répondants, La première étape de renforcement de l'orientation dans ce domaine, est de combiner ces références séparées en un seul

¹.IFAC, 2011, 'Integrating the Business Reporting Supply Chain'', disponible sur l'adresse suivante : [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Integrando%20la%20cadena%20de%20suministro%20informaciAn%20de%20negocios%20\(2\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Integrando%20la%20cadena%20de%20suministro%20informaciAn%20de%20negocios%20(2).pdf)

². IFAC, 2011, ' Global Survey on Risk Management and Internal Control ', Results, Analysis, and Proposed Next Steps, disponible sur: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/global-survey-on-risk-manag.pdf>

QUELLE EFFICACITÉ ?

ensemble intégré (into one integrated set) car le rapprochement de ces références, aidera à augmenter la compréhension générale que le contrôle interne et gestion des risques font aujourd'hui, une partie intégrante d'un système de bonne gouvernance.

1.4- La relation entre le système du contrôle interne et l'audit interne :

Au cours des dix dernières années, le service d'audit interne a considérablement renforcé son rôle et son positionnement. Il est aujourd'hui, comme l'ont montré les enquêtes les plus récentes, un mécanisme incontournable dans l'évaluation du système de contrôle interne, il est considéré comme l'un des éléments fondamentaux et nécessaire dans ce système, ils visent à améliorer et développer son efficacité et son efficience. Ceci est confirmé par plusieurs études et lois. En effet, la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de juillet 2002 au Etats-Unis, oblige l'audit interne d'avoir un rôle dans la préparation de rapport de l'administration sur l'efficience et l'efficacité du système de contrôle interne au sein de l'entreprise, et c'est à travers le suivi de son fonctionnement et son évaluation qu'est informé l'administration sur les forces et faiblesses qui existent dans ce système¹. Ainsi, la norme 2130 concernant le contrôle² « normes internationales de l'audit interne » stipule que :

« L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ».

2113.A - l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et système d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;

¹.Mandzila, W.E., "Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques" disponible à : http://cermat/iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_Eustache_Wa_Mandzila.pdf

². The institute of Internal Auditors, « Ifaci » "Norme Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit interne (les Normes)", disponible sur l'adresse suivante : <https://na.theiia.org/standards-guidance/.../IPPF%202013%20French.pdf>

QUELLE EFFICACITÉ ?

- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2130. C1- Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des dispositifs de contrôle acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation.

En bref, nous pouvons dire que ces obligations font de l'audit interne un outil majeur dans le processus de la gouvernance d'entreprise. Il est très important de se rappeler que l'audit interne est au service de l'organisation, il est considéré comme un mécanisme d'examen précieux cependant, il n'est pas le seul fournisseur d'assurance et ne dispose pas des ressources illimitées.

2- L'évaluation du système de contrôle interne

Un système de contrôle interne efficace, est un système qui fait partie intégrante d'un ensemble du système de la gouvernance d'entreprise. A cet effet, il devrait fonctionner pour réaliser les objectifs de la gouvernance (assurer la fiabilité et l'efficience de l'information financières ainsi que protéger les intérêts des parties prenantes). Son évaluation par l'audit interne est une nécessité afin de garantir son efficacité.

2.1- Les principes clés d'évaluation et d'amélioration du système de contrôle interne

Il existe des différents principes¹ qui représentent les bonnes pratiques pour l'évaluation et l'amélioration des systèmes de contrôle interne. Le but de ses principes n'est pas pour concevoir et mettre en œuvre un système de contrôle interne, mais pour faciliter l'évaluation et l'amélioration des systèmes de contrôle interne existants.

¹. COSO, 2004, "Enterprise Risk Management—Integrated Framework expands on internal control and provides key principles and concepts on the broader subject of enterprise risk management". Disponible sur l'adresse suivante : www.coso.org.

QUELLE EFFICACITÉ ?

- Soutenir les objectifs de l'organisation : Le contrôle interne doit être utilisé pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs par la gestion de ses risques, tout en respectant les règles, les règlements, les politiques,...etc. L'organisation devrait donc, faire du contrôle interne une partie de la gestion des risques et de les intégrer à la fois dans son ensemble du système de gouvernance d'entreprise ;
- Détermination des rôles et des responsabilités : l'organisation doit déterminer les rôles et les responsabilités en matière de contrôle interne, y compris le conseil d'administration, de la gestion à tout les niveaux, les employés, ainsi que de coordonner la collaboration entre les participants ;
- Promouvoir une culture de motivation : Afin d'aider les membres de l'organisation à agir en conformité avec la stratégie et les politiques sur le contrôle interne établi par le conseil d'administration, visant à atteindre les objectifs de l'organisation, la direction devrait favoriser une culture organisationnelle, cette culture peut aussi motiver ces membre à réaliser les objectifs du contrôle interne ;
- Relier à la performance individuelle : La direction devrait relier la réalisation des objectifs du contrôle interne de l'organisation aux objectifs de performance individuels. Chaque personne au sein de l'organisation doit être tenu pour responsable de la réalisation des objectifs de contrôle interne ;
- Assurer les compétences suffisantes : Les participants de la gouvernance d'entreprise tels que : le conseil d'administration, la direction, le comité d'audit, l'audit interne et d'autre parties prenantes devraient être suffisamment compétent pour s'acquitter des responsabilités de contrôle interne associées à leur rôles ;
- Répondant aux risques : Les contrôles exercent au sein d'une entreprise devraient être toujours viser à identifier et gérer les risques, ils sont considérés comme une source de solution ;

QUELLE EFFICACITÉ ?

- Communiquer régulièrement : Parmi les objectifs de l'organisation celle de garantir que les principes de contrôle interne soient bien comprises et appliquées correctement par tous les membres de l'organisation. A cet effet, la direction devrait s'assurer que la communication régulière concernant le contrôle interne, ainsi que les résultats, a lieu à tous les niveaux au sein de l'organisation ;
- Suivi et évaluation : Le système de contrôle interne dans son ensemble devrait être régulièrement suivi et évalué. Les défaillances de contrôle ainsi que l'identification des niveaux inacceptable de risque traduit l'inefficacité de système de contrôle interne qui doit être également amélioré ;
- Assurant la transparence et la responsabilisation : Le conseil d'administration, conjointement avec la direction, devrait établir un rapport périodiquement aux parties prenantes concernant les risques de l'organisation ainsi que la structure et la performance factuelle du système de contrôle interne de l'organisation.

2.2- Les méthodes d'évaluation de système de contrôle interne

Il est important de rappeler que le rôle principal de l'audit interne est d'évaluer le système de contrôle interne. Cette évaluation du risque de contrôle interne devrait comprendre trois étapes¹ :

- 1- avoir une connaissance générale des contrôles internes y compris les documentations des contrôles ;
- 2- une évaluation initiale et la réponse aux risques évalués basés sur la conception des contrôles internes ;
- 3- une évaluation finale basée sur le test de l'efficacité des contrôles.

2.2.1- Avoir une connaissance des contrôles internes :

- Avoir une connaissance de la structure de contrôle interne : Cette étape, est considérée comme l'une des plus importantes dans le processus d'audit interne. En

¹. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wlaalge P., 2005, ' Principles of Auditing : An Introduction to International Standars on Auditing'', 2nd Edition, Pearson Eduction Limited, England, p.273.

QUELLE EFFICACITÉ ?

effet, par l'obtention de la compréhension des composantes du contrôle interne (des activités de contrôle l'environnement, etc.) de l'entité, l'audit interne peut faire une évaluation initiale du risque de contrôle. Cette connaissance de ce système comprend trois principaux éléments. D'abord, il devrait contrôler l'environnement afin de lui permettre d'évaluer l'environnement de contrôle efficace pour avoir une plus grande confiance dans le contrôle interne et la fiabilité des preuves d'audit. Ensuite, à avoir une connaissance du système d'information, y compris les processus opérationnels relatives à l'information financière, y compris les domaines suivants:¹

- les groupes de transactions dans les activités de l'entité qui sont importants pour les états financiers ;
- les procédures, à la fois dans la technologie d'information et les manuels systèmes, par les quels ces transactions sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers ;
- les documents comptables liés, que ce soit, à l'information électronique ou manuel, et des comptes spécifiques dans les états financiers, en ce qui concerne l'enregistrement, le traitement et la déclaration des transactions ;
- le processus d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importante et les divulgations.

Enfin, à avoir aussi les transactions et les registres ou dossiers.

La connaissance de système de contrôle interne s'appui sur un certain nombre importants de documents permettant à l'auditeur interne de mieux connaître le fonctionnement de ce système, a titre exemple : le questionnaire, la narrative, l'organigramme et la liste. Ces derniers sont considérés en effet comme étant des outils principaux de l'audit. En outre, ces outils utilisés par l'auditeur ne sont pas spécifiques à l'auditeur interne, ce qui signifié que d'autres professionnels peuvent

¹. FAC 2004, 'Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: International Standard on Auditing 315 (ISA 315), "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement," para. 81, International Federation of Accountants, New York.

QUELLE EFFICACITÉ ?

utiliser ces documents : auditeurs externe, organisateurs, consultants, informaticien, etc.) Les documents précédents sont présentés comme suit :

- une narration de contrôle interne est un document contenant une description écrite de la structure de contrôle interne d'un client ;
- un questionnaire de contrôle interne est un document contenant un ensemble de questions sur les contrôles dans chaque domaine d'audit, il est désigné pour répondre par oui ou non, la réponse non signifiée que les répondants indiquent les difficultés potentielles de contrôle interne ;
- liste de contrôle est une liste de considérations ou des procédures qui sont suivies par l'auditeur. Dans le cas des contrôles internes, elle est considérée comme une liste de contrôle qui devrait normalement être en place. En outre, selon le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière¹, une liste de contrôle comporte tous les éléments nécessaires à une recherche et à une vérification des méthodes ou des pratiques suivies dans un secteur donné, et qu'on doit cocher au fur et à mesure des réponses reçues ou des contrôles effectués pour être sûr de ne rien mettre
- un diagramme de circulation de contrôle interne est une représentation schématique des documents du client et de leur flux séquentiel dans l'organisation.

En résumer, ces documents sont devenus donc des outils incontournables pour un audit réussi, c'est pour quoi les normes internationales d'audit (ISA)² exigent l'utilisation de ces documents. En effet, selon ces derniers, Les exigences de ces documentations sont considérés comme un moyen important afin d'assurer que les auditeurs sont conformes aux exigences des normes d'audit. A titre d'exemple, les processus d'audit suivants exigent une documentation :

- La discussion entre l'équipe de mission en ce qui concerne la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives en raison d'erreurs ou de fraudes, et les décisions importantes atteintes;

¹. Menard L et al, 1994, "Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière", L'Institut Canadien des comptables Agréés, Québec.p.133.

². Idem .p.122.

QUELLE EFFICACITÉ ?

- Les risques d'une déclaration erronée de matériel au niveau des états financiers et au niveau des affirmations (assertion) ont identifié et évalué;¹
- Les risques liés aux contrôles ont identifié et évalué, suit aux risques significatifs² et risques pour lesquels il n'est pas possible de réduire les risques d'une déclaration erronée de matériel.³

2.2.2- Une évaluation initiale et la réponse aux risques évalués basés sur la conception des contrôles internes :

La deuxième étape consiste à donner une évaluation initiale au système de contrôle interne. Pour cela, l'audit interne devrait, au premier lieu, évaluer les risques de contrôle (control risk) en se basant sur la connaissance des composantes du contrôle interne (des activités de contrôle de l'environnement, etc.) les risques de contrôle peuvent être définis comme les risques des informations erronés, et qui pourrait se produire dans un solde de comptes ou dans une catégorie de transaction et qui pourrait être significative individuellement ou quand être cumulé avec des informations erronés dans d'autres soldes ou catégorie, et qui ne sera pas détecté ou corrigé en temps opportun par le système de contrôle interne de l'entité.⁴

En outre, l'auditeur interne charger d'évaluer le risque de contrôle sur la base de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité en ce qui concerne la prévention et/ou détection des erreurs fondamentales. Ce la veut dire, que plus le contrôle interne de l'organisation devient efficace, plus l'évaluation par l'auditeur au niveau de risque de contrôle sera diminuer (le risque de contrôle est évalué pour être fiable).

L'audit interne devrait donner en se sens des recommandations ou des opinions claires et fiables afin d'éviter tous risques significatifs. On parle ici des risques d'audit. Ces derniers comprennent les risques suivants: le risque inhérent, le risque de détection et le risque de contrôle.

¹. Idem. p.100.

². Idem. p.113.

³. Idem. p.115.

⁴. IFAC, 2004, "Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements", Glossary of Terme at Decembre 2002, International Federation of Accountants, New York.

En ce qui concerne le risque inhérent, ce dernier explique le fait que l'environnement de l'entité puisse générer des inexactitudes importantes, sans égard à l'existence de contrôle interne¹, par exemple, le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations comporte des erreurs qui, ajoutées à des erreurs présentés dans d'autres soldes ou catégories pourrait être importantes, sans égard à l'existence de contrôles internes. Ce qui signifie, que le risque inhérent existe dans l'environnement des entreprises et augmente la probabilité que les comptes seront erronés. En d'autre terme, le risque inhérent traduit le non respect des règlements par les responsables de l'entité. Dans ce cadre, l'audit interne comme l'audit externe devrait jouer un rôle essentiel dans l'évaluation de ces types de risques. Selon les normes internationales d'audit (ISA), pour évaluer le risque inhérent, l'audit devrait² :

« Exerce son jugement professionnel pour évaluer de nombreux facteurs, dont des exemples sont :

Au niveau des états financier

- l'intégrité de la direction
- expérience de la gestion et de connaissance et des changements dans la gestion à la cour de la période, par exemple, le manque d'expérience de gestion peut affecter la préparation des états financiers de l'entité.
- sur la gestion, par exemple, les circonstances qui pourraient prédisposer gestion de déformer les états financiers, tels que l'industrie connaît un grand nombre de défaillances d'entreprises ou d'une entité qui manque le capital suffisant pour poursuivre leurs activités.
- La nature des activités de l'entité, par exemple, le potentiel d'obsolescence technologique de ses produits et services, la complexité de sa structure de capital, la signification des parties liées et le nombre d'emplacement et la répartition géographique de ses installations de production.

¹.Ménard L,Op Cite.p.381.

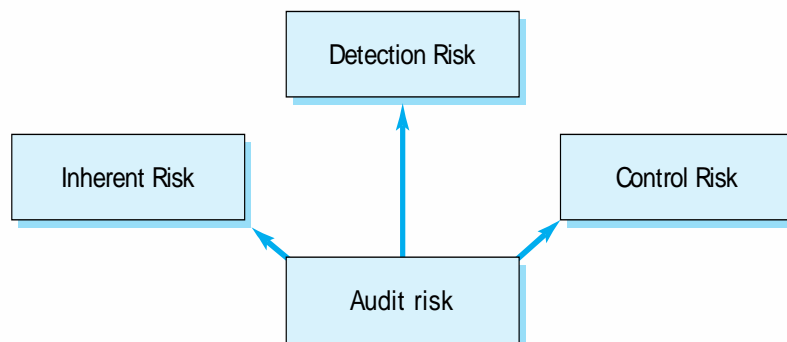
².International Standard on Auditing (ISA) 400, "Risk Assessments and Internal Control" : www.icisa.cag.gov.i/Background%20Material/RISK%20ASSt%20AND%20INTNL%20%20CONTR OL%20ISA_400.PDF

- Facture influant sur le secteur dans lequel opère l'entité.

Pour le risque de détection, c'est le risque que l'auditeur ne puisse rattraper les erreurs significatives, il est le seul élément du risque d'audit qui peut être influencé par l'auditeur.¹ Selon Gomma, il s'agit des risques significatifs qui ne peuvent pas détecter par les procédures d'audit interne². Enfin, pour ce qui est de risque de contrôle, il s'agit d'une absence de contrôle dans l'entité, c'est-à-dire les contrôles de ce risque ne seront pas prévenir, détecter ou corriger les inexactitudes possibles.

La figure ci-dessous montre les différents risques qui constitués l'ensemble des risques des erreurs significatives. L'audit interne a cet effet devrait prendre en considération ses risques, c'est-dire de les limiter afin d'assurer la fiabilité de son rapport.

Figure n° 13: risque d'audit et ces composants.



Source : Hayes R, D'Assen R, Schilder A, Wallage P. 2005, 'Principe of Auditing : An Introduction to International Standards on Auditing'', 2ed, Pearson Education Limited, England,p.275.

2.2.2.1- Evaluer les faiblesses dans le contrôle interne, et l'ensemble du niveau de risque de contrôle : Lorsque l'évaluation des contrôles cherche des faiblesses dans les contrôles pour deux raisons :

- pour déterminer la nature et l'étendue des testes de fond qu'il effectuera, et de formuler des recommandations constructives pour l'amélioration. Les

¹ Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wlaalge P., Op Cite. p.273.

² Gomma, A.H., 2011, "International Dictionary: Accountancy & Audit", Dar Safa, Amman, p.62.

QUELLE EFFICACITÉ ?

recommandations constructives seront présentées à la direction dans une lettre appelée la lettre de direction, celle-ci peut contenir des communications ? qui sont considérées comme étant des insuffisances importantes dans le contrôle interne. L'audit interne devrait faire comprendre la direction, des que possible, et à niveau de responsabilité approprié, des faiblesses importantes qui ont porté son attention dans l'opération comptable et dans les systèmes de contrôle interne¹.

Nous signifions par les faiblesses dans le contrôle interne, l'absence des contrôles adéquats qui permettent une augmentation des risques des données erronées existant dans les états financiers. En tant que mécanisme de contrôle, l'audit interne peut trouver que les contrôles au sein de l'entreprise n'existent plus où il devrait y avoir des contrôles, ou il existent mais ne fonctionnent pas correctement. Nous pouvons donc dire que l'augmentation de risque est liée à l'inefficacité de système de contrôle interne, c'est-à-dire, plus les mécanismes de contrôle interne sont inefficaces, plus les risques de l'entreprise seront augmentés. En d'autre terme, le risque augmente ce qui implique que les balances des états financiers seront erronées.

A cet effet, l'auditeur devrait prendre en considération ces faiblesses existantes dans le système de contrôle, c'est-à-dire, de les identifier et de les améliorer. Il est considéré en effet comme le responsable principal de l'identification de ces faiblesses.

Une approche en quatre étapes devrait être suivie par l'auditeur afin d'identifier ces faiblesses significatives² :

- identifier les contrôles existants ;
- identifier l'absence des contrôles principaux ;
- déterminer les erreurs significatives potentiels qui peuvent résulter ;
- prendre en considération la possibilité de contrôles compensatoires.

¹. IFAC.2004, "Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements", International Standards on Auditing 400 (ISA400), "Risk Assessments and Internal Control," para. 49, International Federation of Accountants, New York.

². Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S., 2003, "Essentials of Auditing and Assurance Services An Integrated Approach", Pearson Education/Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

QUELLE EFFICACITÉ ?

En ce qui concerne les risques de contrôle, ces derniers, devraient être évalués au maximum pour tout ou parties des affirmations si :

- les politiques et les procédures sont improbables d'être efficace ;
- les politiques et les procédures sont improbables de se rapporter à une affirmation ;
- les preuves convenables obtenues ne sont pas efficaces.

Quant aux risques d'audit, les auditeurs visent à les réduire à un niveau fiable acceptable à travers la nécessité d'élaborer une stratégie globale d'audit décrivant la portée et la conduite d'audit.¹

2.2.2.2- Procédures d'audit respectives aux risques :

Selon le IAASB, les procédures d'audit devraient être conçus et réalisés par l'auditeur dont la nature, le calendrier et l'étendue sont respectifs aux risques évalués des inexactitudes importantes.² Il devrait y avoir un lien clair entre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de l'auditeur et l'évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation des risques des erreurs importantes au niveau des états financiers est directement liée à l'évaluation de l'environnement de contrôle, s'il y a des faiblesses dans l'environnement de contrôle, l'auditeur peut modifier le calendrier des procédures (effectuer d'autres des procédures d'audit), augmenter l'étendue, et changer le type de preuve d'audit, c'est-à-dire procédures moins analytiques et plus de détails concernant les balances des procédures.

On peut définir les éléments des procédures d'audit comme suit³ :

Nature des procédures d'audit : la nature des procédures d'audit est un élément très important pour répondre aux risques évalués. Elle désigne à la fois leur but (tests des

¹. AASB, 2004, "IFAC Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements" (ISA 300), "Planning the Audit," para. 8, International Federation of Accountants, New York, February.

². IAASB, 2003, "International Standard on Auditing 330 (ISA 330), "The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks," para. 4, International Federation of Accountants, New York.

³. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wallage P, Op, Cite. p. 292-293.

QUELLE EFFICACITÉ ?

contrôles et procédures substantives) et leur type (observation, enquête, confirmation, ou procédures analytiques).

Le calendrier des procédures d'audit : le calendrier s'applique quand les procédures d'audit s'effectueront, ou quand les preuves d'audit s'applique à une date ou une période déterminer. L'auditeur peut effectuer des testes à une date intermédiaire ou en fin de période. Ainsi, pour des raisons pratique, l'auditeur devrait effectuer des procédures d'audit à un autre moment de fin d'année et de calculer les résultats de fin d'année par des procédures analytiques. Cela veut dire que plus les risques des inexactitudes importantes sont élevés, plus l'auditeur n'effectuera les procédures d'audit à une date proche, ou à, la fin de la période plutôt qu'une date précédente.

Donc, la détermination de temps est nécessaire pour évaluer les risques des inexactitudes. L'auditeur doit prendre en considération les éléments ci-dessous dans la détermination de temps des procédures d'audit :¹

- l'environnement de contrôle ;
- la période ou la date sur laquelle les preuves d'audit sont établit ;
- lorsque l'information pertinente est disponible (par exemple, les fichiers électroniques peuvent nécessiter des testes à un moment précis, car ils seront ensuite écrasés, ou des procédures qui doivent être observées peuvent se produire seulement à un certain moment ;
- La nature du risque.

L'étendue des procédures d'audit : on peut le définir comme la quantité d'une procédure d'audit à effectuer. (Par exemple, la taille d'un échantillon d'audit[♦] ou le nombre d'observations). L'étendue d'une procédure d'audit est déterminée par l'évaluation de risque, ce qui signifie que plus les risques des inexactitudes importantes augmentent plus l'auditeur augmentera l'étendue de procédure d'audit.

¹ . IAASB, 2004, Op. Cite.p.16.

[♦] L'échantillon d'un l'audit est la zone clé auquel l'étendue est une considération importante. L'auditeur peut choisir d'examiner plus d'un échantillon particulier ou échantillon des articles plus relatifs.

2.2.2.3- *préparer la planification de mémorandum et le plan d'audit :*

Cette dernière étape du processus de planification consiste à préparer un mémorandum de planification d'audit et un plan d'audit. Le mémorandum de la planification d'audit comprend la stratégie générale d'audit et contient les décisions concernant la portée globale, l'accent, et la conduite de l'audit, réponses de l'audit planifié au niveau de l'ensemble des états financiers, avec un résumé des questions importantes documentées dans le plan d'audit.

En règle générale, le mémorandum de planification d'audit devrait contenir les sections suivantes¹ :

- informations de base décrivant la structure, les entreprises et l'organisation de l'entreprise cliente. Cela signifie que ces informations, devraient inclure les questions importantes qui touchent le client ;
- les objectifs de l'audit, l'audit interne devrait montrer que son travail a pour but principal de protéger les intérêts des actionnaires, il s'agit donc d'un audit pour les actionnaires, ou un audit spéciale.
- L'évaluation du risque de l'engagement et le suivi potentiel sur un engagement accru des risques identifiés, tels que définis lors de la phase d'acceptation des clients ;
- L'identification des autres auditeurs ou des experts qui seront invoqué dans l'audit et la récapitulation des instructions qui leur sont fournis ;
- Une évaluation d'un caractère significatif ;
- Les risques inhérents, émergeant de l'aperçu dans l'industrie du client et dans l'entreprise, spécifié pour chaque combinaison importante des états financiers comptable et l'objectif de l'audit ;
- Les conclusions concernant l'environnement de contrôle, y compris la dépendance possible de l'audit interne ;

¹ . Hayes R, Dassen R, Schilder A, Philip W., Op Cite.p.293-294.

QUELLE EFFICACITÉ ?

- Classification de l'environnement du système de contrôle interne du client et le niveau de dépendance des systèmes de contrôle interne.
- Une évaluation de la qualité des systèmes de contrôle interne et de comptabilité, en particulier l'identification des procédures de contrôle interne atténuant les risques inhérents identifiés.
- Le calendrier et le programme de travail d'audit, y compris la détermination des procédures qui peuvent être effectuées avant la date de clôture du bilan.

Il est bien clair que le mémorandum de la planification d'audit devrait être terminé avant que l'auditeur commence son travail dans les bureaux du client. Il est généralement examiné et approuvé à la fois par le responsable d'audit et l'associé de l'auditeur avant que le travail sur le terrain est commencé. Il peut être aussi modifié tout au long de l'engagement que des problèmes particuliers se posent.

- *le plan d'audit* : il y a longtemps le terme « programme d'audit » a été utilisé comme un terme principal dans le métier de l'audit, et spécialement dans sa mission (processus d'audit). Cependant, avec les mutations et les changements qu'elle a connu la fonction d'audit interne ces dernières années, le terme de programme d'audit est désigné par les nouvelles normes ISA comme le plan d'audit. Selon les normes internationales d'audit (ISA 300), « l'auditeur doit élaborer un plan d'audit afin de mettre en œuvre la stratégie globale d'audit »¹

Le plan d'audit décrit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues nécessaires pour appliquer la stratégie globale d'audit dans une description complète des travaux à effectuer. Il est considéré comme un ensemble d'instructions destinées aux personnels chargés de l'activité d'audit ainsi qu'un moyen de contrôle de la bonne exécution des travaux.

¹ IFAC, « International Standard on Auditing 300: Planning an Audit of Financial Statements ». Disponible sur l'adresse suivant : <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

QUELLE EFFICACITÉ ?

Le plan d'audit comprend aussi les détails de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit pour les classes importantes de transactions, les balances de compte et des renseignements.

- *les preuves d'audit* : les preuves d'audit existent ou sont disponible à partir d'une différente source, a titre d'exemple : les procédures pour obtenir une connaissance de l'entreprise du client, les testes de contrôle, des procédures analytiques et des testes de validation détaillée. (Teste des balances détaillée). Cela exprime que l'auditeur interne basé sur ces procédures dont le but est de réduire les risques inhérents et les risques d'audit.

- *les procédures d'audit* : il est nécessaire que les procédures cruciales doivent être effectuées en premier lors de la planification du calendrier des travaux d'audit. Chaque fois que possible, des plans d'audit adaptés, montrant les procédures à exécuter, doivent être préparés dans l'ordre chronologique d'exécution. Les résultats de certaines procédures d'audit peuvent nécessiter une modification importante de l'approche prévue, et ces procédures devraient être effectuées le plus tôt possible.

Les testes des contrôles et les procédures importantes ayant pour but d'identifier les différents risques importants, ils devraient en effet couvrir l'ensemble de la période comptable. Lorsque l'auditeur a l'intention d'effectuer des travaux de vérification avant la fin de la période (par exemple lors d'une visite d'audit intérimaire), il devrait planifier ce que des procédures supplémentaires sont nécessaires dans la phase final d'un audit pour assurer que l'ensemble de la période est couvert.

- *documentation* :

Afin de réussir sa mission, l'audit interne doit documenter la stratégie globale d'audit et le plan d'audit, y compris les raisons des changements importants effectués au cours de sa mission. La documentation de l'auditeur de raisons des changements importants à la stratégie globale d'audit et au plan d'audit inclut la réponse de l'auditeur à des événements, à des conditions ou des résultats des procédures d'audit qui ont abouti à ces changements.

3- L'évaluation finale basée sur les testes de contrôle opérationnel :*

3.1- Les tests des contrôles : l'évaluation de l'auditeur en ce qui concerne les risques identifiés permet de fournir une base pour la détermination des méthodes d'audit appropriée pour la conception et l'exécution des procédures d'audit. Dans certain cas, l'auditeur peut déterminer que seuls les tests des contrôles sont appropriés, alors que dans d'autres cas, l'auditeur peut déterminer que seules les procédures importantes sont appropriées.

Le but des tests de contrôles est de tester et vérifier l'efficacité des politiques et des procédures de contrôle visant à réduire les risques de contrôle, ce qui signifie que le contrôle interne devrait être appuyé par des tests des contrôles performant et fiable.

3.1.1 La nature des tests de contrôle et les types de techniques d'obtention de preuves :

Nous signifions par la nature des testes de contrôle, est que ses testes sont généralement consistés un des quatre types de techniques de collecte de preuves¹ :

- enquête du personnel du client ;
- observation ;
- inspection (examen des documents) ;
- la bonne réexécution (ou calcul)

3.1.1.1 Enquête comme un teste des contrôles :

L'enquête consiste à chercher l'information des personnes bien informées à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité. Selon Grawitz., il s'agit d'une méthode de recherche visant à collecter des informations de manière systématique pour atteindre un ou plusieurs objectifs². Les entretiens concernant l'efficacité des contrôles peuvent aider l'auditeur à obtenir des preuves (preuve d'audit ou enquête). L'enquête

* Nous signifions par le mot test un sondage.

¹. Hayes Radassent R, Schilder A, Philip W., Op Cite.p.297.

². La méthode d'enquête. Disponible sur l'adresse suivante : psycho.univ-lyon2.fr/sites/psycho/.../pdf/3_la_methode_d_enquete.pdf.

QUELLE EFFICACITÉ ?

peut être réalisée soit de façon directe ou indirecte. En ce qui concerne l'enquête directe, ce dernier consiste à obtenir des informations à l'aide des questions posées aux audités (personnes qui effectuent des procédures de contrôle ou d'activités de surveillance). Quand à l'enquête indirecte, il s'agit de poser des questions concernant d'autres personnes qui sont en mesure de savoir si les procédures de contrôle fonctionnent efficacement. Par exemple, l'auditeur peut déterminer que le personnel non autorisé n'a pas le droit d'accéder à des fichiers informatiques en demandant à la bibliothécaire de l'ordinateur ou un utilisateur du système informatique.

Les enquêtes directes et indirectes se chevauchent souvent. Par exemple, si un utilisateur de l'information comptable est également chargé de surveiller les procédures de contrôle utilisées pour préparer l'information, les enquêtes dirigées à l'utilisateur peuvent être indirecte à l'égard des procédures de contrôle et direct à l'égard des activités de surveillance. L'auditeur peut demander à un utilisateur d'un rapport des ventes, « comment savez-vous que les factures sont évalués correctement ? »

L'auditeur pourrait corroborer les réponses de l'utilisateur avec plus de demandes de sondage, tels que :

- Quelles erreurs avez-vous trouvés dans l'examen de ce rapport ;
- Quand avez-vous effectué l'examen ;
- Pouvez-vous me donner un exemple de questions qu'avez soulevées ;
- Que faites-vous lorsque votre membre du personnel est malade ou on vacance ?

3.1.1.2 *Observation comme un test des contrôles :*

L'observation consiste à examiner un processus ou une procédure exécutée par le responsable de l'entité, par exemple, l'observation de la performance des procédures de contrôle interne qui ne laisse aucune piste d'audit. L'observation de l'efficacité d'une procédure de surveillance ou de l'activité de contrôle fournit une preuve substantielle de son efficacité. Par exemple, on peut être assuré de l'efficacité des procédures de contrôle des stocks en voyant que ceux sont respectés les instructions écrites.

3.1.1.3 Inspection comme un test des contrôles :

L'inspection consiste à examiner les archives, les documents, ou les actifs tangibles. Il est en effet considérée comme une inspection visuelle d'une installation et/ ou l'équipement à identifier visant à signaler et éliminer ou contrôler les risques qui pourraient faire en sorte que les accidents avant qu'ils entraînent une perte¹. De nombreuses activités de contrôle, laissent une trace claire de la preuve documentaire dans la forme, soit un enregistrement informatique ou preuves écrites. En effet, Si la performance d'une activité de contrôle ou de surveillance est documentée, nous pouvons bien sûr obtenir la preuve de ses performances en examinant la piste de documents (piste d'audit).

1.1.1.4 la bonne Réexécution comme un test des contrôles :

La réexécution indique la réalisation d'une tâche par un employé pour vérifier le résultat de l'opération. Si le contenu des documents et des dossiers est insuffisant pour évaluer si les contrôles fonctionnent efficacement, l'auditeur interne ré exécute l'activité de contrôle pour voir si on a obtenu les résultats appropriés. Par exemple, un auditeur peut suivre les prix de vente sur une facture de vente à la liste de prix autorisé en vigueur à la date de l'opération. On peut donc dire que la réexécution d'une activité de contrôle peut fournir des preuves en ce qui concerne l'efficacité des procédures de contrôle.

3.1.2 Le calendrier des sondages des contrôles

Le calendrier considéré comme un moyen important dans le processus d'audit. En effet, c'est à travers ce moyen que l'auditeur exerce sa mission de façon systématique, en vérifiant que les contrôles fonctionnent efficacement. Si l'auditeur vérifie l'efficacité de fonctionnement des contrôles à un moment donné, il recueille des preuves uniquement de cette période. Par contre, si l'auditeur vérifie des contrôles tout au long de la période, il recueille des preuves (preuve d'audit) au cours de cette période.

¹ . KRM Consulting, «What is an Inspection ». Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.krmgroup.com/PDF/INSPECTION.PDF>

3.1.3 Étendue des sondages de contrôle

Pour un audit efficace et plus de confiance, il faut qu'il mette des contrôles dans son processus, c'est-à-dire prendre en considération tous les tests de contrôle. Le taux de variabilité attendue de contrôle augmente, ainsi de son côté l'auditeur augmente l'étendue des tests de contrôle.

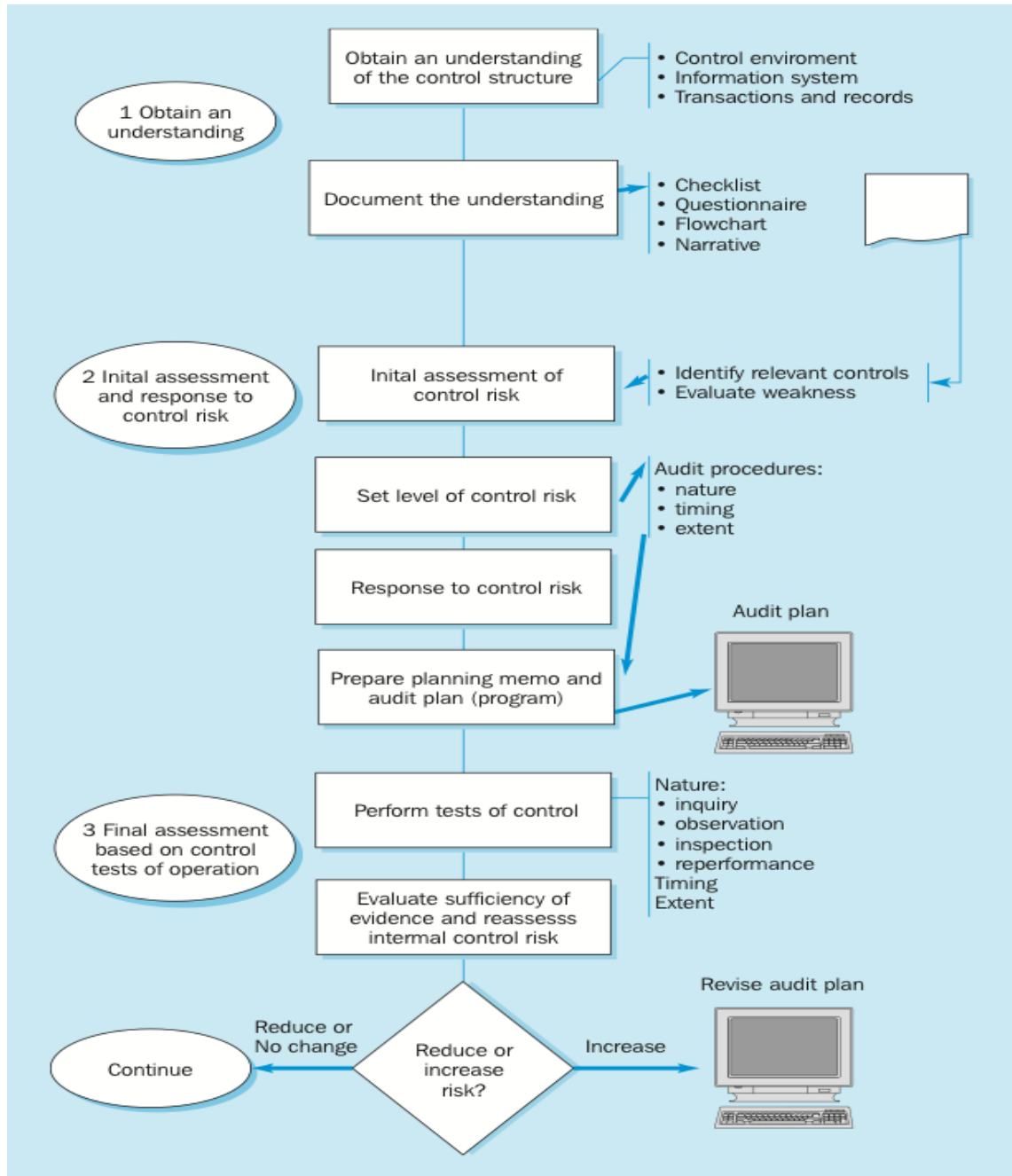
L'auditeur peut utiliser des traitements informatiques pour diminuer le degré de test de contrôle. L'application de contrôle ou le programme générale devrait fonctionner uniformément. Une fois l'auditeur détermine qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu, il peut effectuer des tests pour déterminer si le contrôle continue à fonctionner de manière efficace.

- 3.1.4 Les effets de l'évaluation de contrôle sur les tests importante

Le niveau des risques de contrôle évalués pour une assertion a un effet direct sur le plan des tests importants. Plus le niveau des risques de contrôle évalués sont baissé, plus les tests importants ne seront moindres. L'évaluation des risques de contrôle par l'auditeur influe sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures importants à effectuer. Par conséquent, si le niveau des risques de contrôle évalués diminuer, l'auditeur peut modifier les tests importants. Ses modifications présentes comme suit :

- modification de la nature des tests important (par exemple l'utilisation de l'examen analytique plutôt que des tests détaillé;
- modifier le calendrier des tests importants en l'exécutant à une date intermédiaire plutôt que de la fin d'année ;
- modification de degré des tests important, comme la sélection de la taille de l'échantillon.

Figure 14 : Le processus d'audit basé sur le contrôle interne.



Source : Hayes R, D'Assen R, Schilder A, Wallage P. 2005, "Principle of Auditing : An Introduction to International Standards on Auditing", 2nd Edition, Pearson Education Limited, England,p.274.

La figure 3 résume le processus d'évaluation de système du contrôle. L'audit interne devrait suivre ce processus afin d'évaluer le système de contrôle interne de façon efficace.

Section 2 : Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM)

Nous avons parlé dans le premier chapitre de la fonction du management des risques, nous avons indiqué que cette fonction considérée comme l'une des principales activités pour gérer les risques. Cependant, dans cette section, nous allons la traiter à côté de sa relation avec l'audit interne. Les auditeurs internes, jouent un rôle important dans cette fonction. En effet, ils considèrent comme des champions dans le domaine des risques.

Depuis longtemps, les risques n'ont pas été un sujet clé pour les auditeurs. Les normes internationales de la pratique professionnelle de l'audit interne même, depuis sa création, n'obligeaient les auditeurs de centrer sur la gestion des risques. Ce n'est qu'en 2002 qu'est apparue une norme¹ obligeant l'audit interne d'évaluer les risques au moins une fois par an :

« L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration »

Pour réaliser cette tâche, l'auditeur doit s'assurer que : - les objectifs l'organisation sont cohérents avec sa mission- les risques significatifs sont identifiés et évalués- les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre à leur hiérarchie et au conseil d'exercer leurs responsabilités.

Ainsi, selon la norme (2120A), « l'audit interne doit évaluer les risques afférents à la gouvernance d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de :

- l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;
- la fiabilité et l'intégrité des informations financière et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;

¹ L'IIA, «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) ». Disponible sur l'adresse suivante: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>

QUELLE EFFICACITÉ ?

- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

Ces normes donc impliquent une responsabilité accrue des auditeurs dans l'évaluation du processus de management des risques ainsi que dans l'efficacité d'un tel processus. Ces nouvelles normes reflètent que le processus de management des risques doit être évalué comme tout autre processus de l'organisation.

Aujourd'hui, près de 80% des services d'audit interne du monde exercent une activité, visant à une évaluation des risques, et fondent leur plan d'audit sur cette évaluation¹.

1. Le concept de risque en matière d'audit interne

En générale, un risque existe une possibilité d'un événement inattendu se produit ou non à un certain moment, résultant de phénomènes négatifs et inattendus².

Dans une compréhension économique, un risque est un événement ou un processus incertain qui pourrait probablement générer des pertes dans une activité ou d'une opération.

Selon les nouvelles normes internationales, le risque est la possibilité qui produit un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquence et de probabilité³.

Depuis quelques années, la gestion des risques est devenue une fonction incontournable au sein de la bonne gouvernance d'entreprise. Les organisations devraient d'abord, déterminer et identifier tous les risques auxquels elles sont présentées (les risques sociaux, environnement, financiers et opérationnels), ensuite, expliquer comment elles les maintiennent à un niveau acceptable.

¹ .IFACI « The challenges of internal audit today and tomorrow ». Disponible sur l'adresse suivante: http://www.ifaci.com/dl.php?table=bib_en_ligne&nom_file=IFACI-petitdej-22-10-10-VO.PDF&chemin=uploads/_ifaci.

² Turlea, E., Stefanescu, A., « The Internal Audit as a part of the Risk Management Process in the Public Sector Entities ». Disponible sur : <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/.../26.pdf>

³ .l'IIA « International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) » « glossary ». Disponible sur : <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>

L'audit interne par son rôle de conseil, tel quel définit et déterminé par l'institute of Internal Auditor, Royaume-Uni et Irlande (IIA), contribue à la gestion du risque de diverses manières. En effet, ces instituts ou organismes ont publié en 2002 une note de position sur le sujet intitulé : « The Role of Internal Audit in Risk Management » dans le but d'aider les auditeurs internes à mieux comprendre ces rôles et les précautions à prendre pour protéger l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne¹

2. *qu'est ce que le management des risques de l'entreprise ?*

En générale, le management des risques vise à identifier, évaluer, gérer et contrôler tous les risques de l'entreprise, quelque soit ses natures (risques importants ou mineurs). La note de position a été bien claire dans sa référence, il s'agit des principes énoncés pour l'activité de l'audit dans toutes les formes de gestion du risque à l'échelle de l'entreprise, et ce afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise.

Selon L'IIA, Le management des risques de l'entreprise est “ un processus structuré, cohérent et continu, opérant dans toute l'organisation qui permet d'identifier et d'évaluer les risques, de décider des mesures à prendre et rendre compte des opportunités et des menaces qui affectent la réalisation des objectifs de l'organisation.”²

De sa part, le RIMS définit cette fonction comme “ Enterprise risk management is a strategic business discipline that supports the achievement of an organization's objectives by addressing the full spectrum of its risks and managing the combined impact of those risks as an inter- related risk portfolio.”³

Le management des risques est donc considéré comme étant l'ensemble des politiques et des méthodes qui permettent à évaluer tous les risques dans toutes les situations.

¹. The Institute of Internal Auditors (Research Foundation) “Internal Auditing's : Role in Risk Mngement”. Disponible sur l'adresse suivant: <http://www.oracle.com/us/solutions/corporate-gouvernance/ia-role-rm-345774.pdf>

². IIA, “The Role of Internal Auditors In Risk Management”. Disponible sur l'adresse : <http://www.theiia.org/guidance/standards-guidance/ippf/position-papers/>

³. RIMS, l'IIA, “Risk Management and Internal Audit: Forging a Collaborative Alliance.” Disponible sur : <http://www.rims.org/resources/ERM/Pages/WhatisERM.aspx>

2.1 La responsabilité et les avantages du management des risques de l'entreprise

En générale Le management des risques de l'entreprise fonctionne sous la responsabilité directe du conseil. En effet, le conseil délègue le fonctionnement du cadre de la gestion du risqué à l'équipe dirigeant.

En ce qui concerne les avantages du management des risques de l'entreprise, ces dernières, peuvent, dans la mesure où le management des risques de l'entreprise aide l'organisation à gérer ses risques et atteindre ses objectifs, porter les avantages suivantes¹:

- Meilleures chances d'atteindre ses objectifs;
- Communication consolidée de risques disparates au niveau du conseil ;
- Meilleur compréhension des principaux risques et de toutes leurs conséquences;
- Identification et communication des risques transversaux au sein de l'entreprise;
- Recentrage de l'attention sur les aspects qui comptent vraiment;
- Moins de surprise ou de crises
- Plus grande volonté de faire ce qu'il faut comme il faut;
- Meilleur chance de faire aboutir les changements;
- Capacité d'accepter des risques supérieurs, pour des avantages supérieurs
- Prise de risque et de décision plus éclairée.

Comme nous l'avons déjà souligné, l'IIA, en coordination avec l'institut britannique et irlandais, a publié en 2002 suite au lancement récent du référence sur « le management des risques de l'entreprise par le Committee of Sponsoring of the Traedway Commission (COSO) une note de position dont les activités intervenantes dans le management des risques de l'entreprise sont comme suit:²

- Formuler et communiqué les objectifs de l'organisation ;
- Déterminer l'appétence pour le risque de l'organisation ;

¹. The Institute of Internal Auditors « IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management ». Disponible sur : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>

². Idem, p.3.

QUELLE EFFICACITÉ ?

- Instaurer un environnement interne approprié, avec un cadre de gestion du risque ;
- Identifier les menaces potentielles qui planent sur la réalisation des objectifs ;
- Évaluer le risque, c'est-à-dire la probabilité que l'événement se produise et son impact ;
- Sélectionner et mettre en œuvre les réactions face au risque ;
- Mettre en œuvre des contrôles et toute autre réaction face au risque ;
- Surveiller et coordonner la gestion du risque et ses résultats à l'échelon central,
- et apporter l'assurance que les risques sont gérés efficacement.

3. Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM).

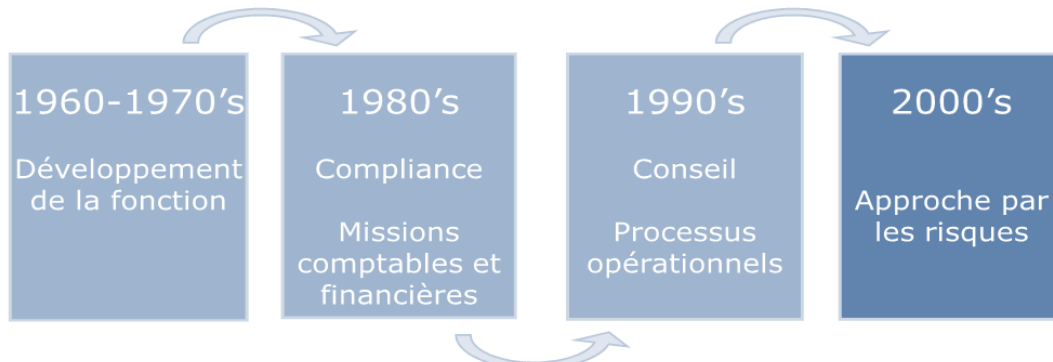
3.1 L'audit interne et la maîtrise des risques

Aujourd'hui, la mission principale apportée aux auditeurs internes est la maîtrise des risques. L'audit interne devrait à cet effet, identifier, évaluer et gérer ces risques. Nous avons déjà souligné précédemment, que les études sur la fonction de l'audit interne montraient que cette dernière serait centrée sur la gestion des risques, ce qui amène l'audit interne perçu comme un spécialiste dans le domaine des risques et des contrôles et à cet effet il devrait :

- identifier les risques et les évaluer ;
- élaborer des plans d'actions susceptibles de limiter ou supprimer ces risques ;

La figure suivante résume l'évolution de la fonction de l'audit interne dont nous constatons que cette fonction a subi plusieurs phases dans son cursus de vérification des procédures comptables au positionnement des risques.

Figure 15 : L'évolution de la fonction de l'audit interne



Source: Khatal N, " Relation de Complémentarité: Audit Interne/Risk Management:

3.2 L'audit interne et le management des risques de l'entreprise

Le but principale du conseil est l'assurance des processus de gestion du risque, c'est-à-dire l'assurance que ses processus fonctionnent correctement et que les principaux risques sont maintenus à un niveau acceptable. Cette assurance peut venir de différentes sources tels que: l'audit externe, contrôle interne et les examens par des experts indépendants. L'audit interne peut donc apporter des assurances dans trois domaines:

- Les processus de gestion du risque, à la fois concernant leur conception et leur fonctionnement ;
- La gestion des risques classés dans la catégorie « majeurs », y compris l'efficacité des contrôles et d'autres mesures de maîtrise des risques, et
- La fiabilité et la qualité de l'évaluation et de la communication des risques et de l'état des contrôles.

3.3 Le rôle de l'audit interne dans le management des risques

Pour rappelle, la définition de l'audit interne qui a été présenté par l'Institute of Internal Auditors en 1999 et mis a jour en 2004, souligne que cette fonction considéré comme étant une activité indépendante qui apporte des conseils et une assurance objectifs. Dans cette nouvelle approche, c'est-à-dire la nouvelle mission confié à l'auditeur celui des conseils et d'assurance, l'auditeur peut jouer un rôle essentiel dans

le management des risques. En effet, il donne au conseil l'assurance objective que la gestion des risques est efficace. Selon L'IIA, les résultats des travaux de recherche récents ont expliqué que les membres du conseil et les auditeurs internes sont d'accord avec l'idée indiquant que les deux activités d'audit interne les plus porteuses de valeur ajoutée pour l'organisation sont les suivantes¹ : - apporter l'assurance objective que les principaux risques sont bien gérés et apporter l'assurance que le cadre de la gestion des risque et du contrôle interne fonctionne correctement.

3.3.1 Les principaux rôles de l'audit interne dans le processus de management de risques

On peut résumer ces principes selon la note de position publié par l'institut britannique et irlandais des auditeurs internes. En effet, ces instituts ont publié, suite à la publication de COSO concernant le management des risques, une série d'obligations faisant l'audit interne un mécanisme essentiel dans la gestion des risques. Ces principes sont les suivantes :²

- Donner une assurance sur les processus de gestion des risques.
- Donner l'assurance que les risques sont bien évalués.
- Évaluer les processus de gestion des risques.
- Évaluer la communication des risques majeurs.
- Examiner la gestion des principaux risques.

3.3.2 Rôle que l'audit ne doit pas jouer : Selon Zwaan, L., Stewart, J., Subramaniam, N, l'IIA, dans son papier important publié en 2004, a bien déterminé les rôles qu'une

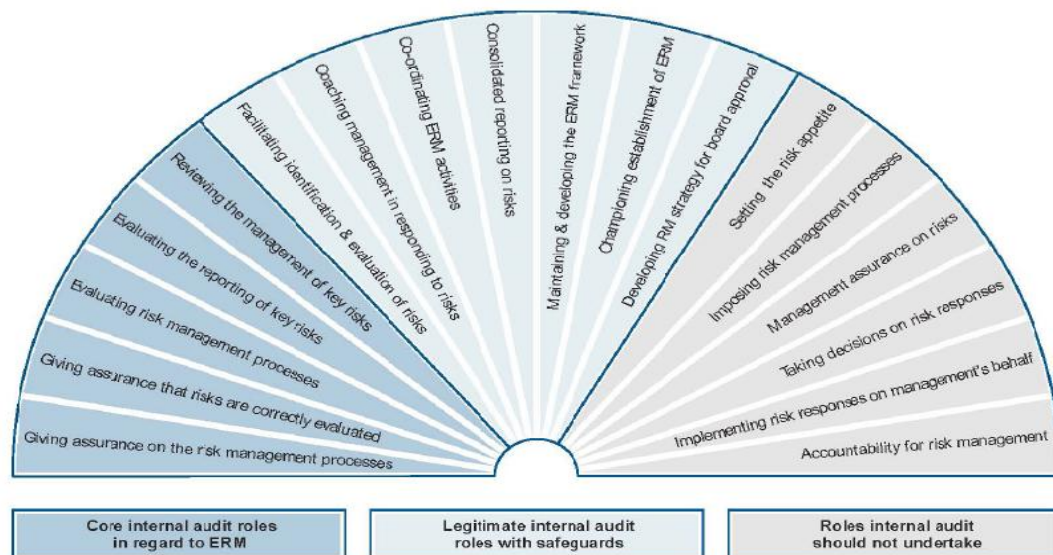
¹. The Value Agenda, Institute of Internal Auditors – UK and Ireland and Deloitte & Touche, 2003

². The Institute of Internal Auditors « IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management ». Disponible sur : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>

fonction de l'audit interne ne doit pas jouer, ces rôles peuvent être définies comme suit¹ :

- Définir l'appétence pour le risque.
- Définir des processus de gestion du risque.
- Gérer l'assurance sur les risques.
- Décider de la manière de réagir aux risques.
- Mettre en œuvre des mesures de maîtrise du risque au nom de la direction.

Figure n° 16 : Rôle de l'audit interne dans l'ERM



Source : The Institute of Internal Auditors « IIA Position Paper : The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management » : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>

La figure ci-dessus montre les deux rôles irréversibles que doit jouer ou pas l'audit interne ainsi que les rôles légitimes de l'audit interne, sous réserve de prendre les précautions nécessaires. La question qui se pose est : l'activité de la fonction de l'audit interne constitue-t-elle une menace pour l'indépendance et l'objectivité des

¹.Zwaan,L., Stewart,J., et Subramaniam N, « Internal audit involvement in Enterprise Risk Management. Disponible sur : http://www.griffith.edu.au/_data/assets/pdf_file/0006/140568/2009-02-internal-audit-involvement-in-enterprise-risk-management.pdf

auditeurs internes, et peut-elle améliorer la gestion des risques, les contrôles et la gouvernance de l'organisation ?

Les activités qui doivent être jouées par l'audit interne (présenté à gauche dans la figure 1) sont toutes des activités d'assurance, c'est-à-dire s'inscrivent dans le cadre d'une mission de conseil sur la gestion du risque. Normalement une fonction d'audit interne qui exerce selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, c'est-à-dire respecte ses normes d'audit, devrait exécuter ces activités.

L'audit interne peut apporter des services de conseil afin d'améliorer la gouvernance, la gestion du risque et les contrôles au sein d'une organisation. La mission de conseil, dans le cadre de management des risques, dépendra des ressources, internes et externes, dont dispose le Conseil¹.

En ce qui concerne les activités présentées au centre de la figure 1, elles présentent les rôles de conseil de l'audit interne qui peut être joué en relation avec le management des risques. Cette activité de conseil effectuée en relation avec le management peut influencer sur l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur. L'auditeur à cet effet doit les protéger en prenant ces précautions.

Certains rôles de conseil que l'audit interne peut effectuer :

- Mettre à la disposition de la direction les outils et les techniques utilisés par l'audit interne pour analyser les risques et les contrôles.
- Promouvoir l'introduction du management des risques dans l'organisation, tirer parti de son savoir-faire dans la gestion des risques et les contrôles et de sa connaissance globale de l'organisation.
- Formuler des conseils, faciliter le travail en atelier, accompagner l'organisation sur la question des risques et des contrôles et promouvoir le développement d'un langage, d'un cadre et d'une conception communs.

¹. The IIA-UK and Ireland, "Position Statement on Risk Based Internal Auditing", 2003.

QUELLE EFFICACITÉ ?

- Centraliser la coordination, la surveillance et la communication des risques.
- Soutenir la hiérarchie lorsqu'elle s'efforce d'identifier le meilleur moyen d'atténuer les risques.

Ces dernières années, beaucoup de pays ont mis en place des codes et des règlements visant à améliorer leur gouvernance d'entreprise, par exemple King III en Afrique de sud, le Combined Code au Royaume-Unis et ASX en Australie. Ces obligations obligent le Conseil de l'organisation à fournir aux actionnaires des informations suffisante et efficace. En générale, ces codes et règlements obligent les conseils d'indiquer¹ :

- Information sur le profil de risque de l'émetteur et de ses risques les plus importants ;
- Renseignement sur la façon dont la gestion des risques a été intégrée dans d'autres processus d'affaires importants de l'organisation et, en particulier, dans la gestion stratégique ;
- La politique de l'organisation à l'égard de la gestion des risques ;
- L'évaluation de l'efficacité des politiques et des procédures de gestion des risques, y compris les cadres de management des risques et le processus.

Ainsi, Ces obligations ont mis l'audit interne comme une fonction clé au centre du processus de gestion des risques. En effet, elles leurs permet à² :

- Jouer un rôle dans la gestion du risque, et pas seulement une vue indépendante des efforts de gestion ;
- appuyer sur la gestion des risques en fournissant une assurance sur les contrôles essentiels ;

¹. Canadian Securities Administrators (CSA), December 2010, Staff Notice 58-306 2010 Corporate Governance Disclosure Compliance Review. Disponible sur:
http://www.osc.gov.on.ca/documents/en/Securities-Category5/csa_20101203_58-306_2010-corp-gov-disclosure.pdf

². The Future Role of Internal Audit in (Enterprise) Risk Management. Disponible sur :
http://www.mville.edu/images/stories/Graduate_Academics/GPSCenterForRiskManagement/ResourceLibrary_Articles/TheFutureRoleofInternalAuditinEnterprise_RiskManagement.pdf

QUELLE EFFICACITÉ ?

- développer de nouvelles techniques pour le suivi, l'examen et la communication, afin d'améliorer l'efficacité tant de la gestion des risques et la gouvernance au sein de son organisation ;
- En collaboration avec ces collègues du monde entier, à changer ces exigences, formations et ces pratiques a fin de répondre à ces défis innovants et important.

On peut donc dire que ces nouveaux rôles de l'audit interne ont contribué à renforcer le bon fonctionnement de l'organisation, et également à fournir une assurance aux actionnaires que les risques sont gérés efficacement. Cependant, ces nouveaux rôles de l'audit interne ainsi que les rôles traditionnels doivent être surveillé pour assurer une performance conforme aux attentes. Ceci est confirmé par la norme ISO 31000*. Effet, selon l'ISO, il sera nécessaire d'avoir des approches explicites pour les communications internes et externes.

La contribution de l'audit interne dans le management des risques est devenue une nécessité afin de fournir aux actionnaires l'assurance que la gestion des risques fonctionne d'une manière efficace. Les auditeurs à cet effet doivent centrer leur rôle au service de la gestion des risques. Une enquête mondiale menée en 2005 par IIA Research Foundation¹ sur le sujet intitulé « la participation des auditeurs au ERM » a montré que l'auditeur interne était principalement responsable de l'ERM dans 36% des organisations interrogées. En outre, les résultats de l'étude a également constaté que certains auditeurs internes ont été engagés dans des rôles que l'IIA avait recommandés comme étant inapproprié.

De plus, selon Ebondon Wa Mandzila, l'étude de Gramling et Myers (2006) a montré le rôle principal de l'audit interne dans le management des risques d'entreprise. Selon ces deux auteurs, l'audit interne exerce le rôle suivant² : Il donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les

* Pour plus d'information sur l'ISO 31000 veuillez visiter l'adresse suivante « ISO 31000 : 2009, Risk Management-Principles and guidelines. Disponible sur l'adresse suivante: <http://www.iso.org>

¹ . Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2005 “ Internal Auditing’s Role in Risk Management. Disponible sur l'adresse suivante: <http://www.na.theiia.org>

² Gramling A.A., Myers P.M., 2006, “Internal Auditing’s Role in ERM”, Internal Auditor, pp.52- 62.

QUELLE EFFICACITÉ ?

risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le reporting sur les risques majeurs a été correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé. Selon les résultats de leur étude présentés dans le tableau 5, l'audit interne n'a pas encore joué son vrai rôle dans le management des risques. Pour cela, il devait s'intéresser à l'amélioration du processus de management des risques.

Tableau n°7. Les principaux rôles de l'audit interne dans le management des risques d'entreprise.

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

Source : Gramling Audrey A et Myers Patricia M. (2006), " Internal Auditing's role in ERM," , Internal Auditor, p.55.

Classement de 1 à 5, selon le degré d'importance croissante :

1= aucune responsabilité ; 2= responsabilité limitée. 3= responsabilité modérée. 4= responsabilité importante ; 5= responsabilité totale.

Le tableau ci-dessous présente les rôles légitimes de l'audit interne sans la gestion des risques d'entreprises, ces résultats montrent que l'audit interne, à l'heure actuelle, n'a pas beaucoup de responsabilité face a ces rôles.

Tableau n° 8. Les rôles légitimes de l'audit interne

Activités relatives au Management des risques de l'entreprise	Responsabilité actuelle	Responsabilité idéale
Identifier et évaluer les risques	3,10	3,80
Assister le management dans la recherche des solutions aux risques	3,00	3,60
Coordonner les activités relatives au management des risques de l'entreprise	3,17	3,82
Consolider le reporting relatif aux risques	3,09	3,70
Maintenir et développer le cadre du management des risques de l'entreprise	3,19	3,76

Source : Gramling Audrey A et Myers Patricia M. (2006), " Internal Auditing's role in ERM," , Internal Auditor, p.56.

Une autre étude a été réalisée en 2007 dont l'objectif était de vérifier la contribution de la fonction audit interne dans le processus de ERM. En effet, Fraser et Henry¹ ont mené auprès des directeurs financiers, des présidents des comités d'audit, des auditeurs internes et des administrateurs le risque de cinq sociétés cotées ainsi que quatre partenaires d'audit des cabinets d'audit « Big Four » au Royaume-Unis une étude sur la responsabilité de l'audit interne dans l'ERM. L'étude a révélé que les auditeurs internes sont impliqués dans des activités de ERM qui ont été jugées inappropriées par la note de position de l'IIA. Cependant, cette implication produit dans certains cas un risque d'objectivité de l'auditeur interne. L'intervention de l'audit interne dans des activités de consultation liées à l'ERM soulève d'importance menaces à l'objectivité²

¹ . Fraser, I., W. Henry, 2007, "Embedding risk management: Structures and approaches", Managerial Auditing Journal Vol. 22, N°4, pp. 392-409.

² . Brody R. G., Lowe D.J., 2000, "The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity", International Journal of Auditing Vol. 4 No. 2, pp. 169-176.

QUELLE EFFICACITÉ ?

L'audit interne doit donc mettre à jour ses rôles et ses responsabilités pour soutenir l'amélioration et la mise en œuvre et de la gestion des risques. Chada (2011), suggère 6 questions pour commencer la planification stratégique pour les nouveaux rôles de l'audit interne¹ :

- Les objectifs de votre fonction d'audit interne sont-ils alignés avec ceux de votre organisation ?
- Est-ce que votre fonction d'audit interne connaît les attentes de ces parties prenantes ?
- Est-ce que votre fonction d'audit interne a un équilibre raisonnable entre l'assurance et le conseil ?
- Est-ce que votre fonction d'audit interne contient un ensemble de staff pour fournir des conseils et expertise l'organisation ?
- Avez-vous besoin de redéfinir le mandat de votre fonction d'audit interne ?

En résumer, l'audit interne est devenu un outil essentiel au service du management des risques de l'entreprise. Non seulement il détecte les risques, mais il donne une assurance que ses risques sont bien évalués. L'IIA dans sa récente publication oblige l'audit interne à assurer l'efficacité de processus de management des risques. Cependant, l'audit interne ne doit pas être responsable de la gestion des risques, cette responsabilité est confiée à la direction. Le métier des auditeurs consiste à soutenir les décisions de la direction concernant les risques.

L'efficacité du rôle de l'audit interne dans l'assurance du processus de management des risques de l'entreprise exige des auditeurs très compétents, des auditeurs qui répondent aux normes internationales d'audit ainsi que connaissent toutes les techniques modernes de cette fonction. Ceci a été confirmé par l'IIA. En effet, selon

¹ . Chada, Monica, 2011, "Developing a Strategic Plan for Your Audit Function", Annual conference of Canadian Internal Audit Association, Toronto.

cet organisme, les compétences des auditeurs internes permettent à la fonction d'audit interne de répondre le mieux aux objectifs stratégiques de la direction¹.

Section 3 : L'audit interne comme une solution aux problèmes d'asymétrie d'information

1. L'asymétrie d'information

Comme nous avons souligné dans ce troisième chapitre, la relation d'agence liée entre manager et actionnaire produit des conflits d'intérêt, conflits d'intérêt qui influencent, de façon inefficace, sur la performance de l'organisation. L'un des principaux de ses conflits est celle de l'asymétrie d'information. Cette dernière, apparaît dans la théorie économique avec l'article fondateur d'Akerlof en 1970 sur les « lemons », les voitures d'occasion (The market for the lemons).² Selon cet auteur, on parle d'asymétrie d'information lorsqu'au cours d'un échange ou contrat, certains participants disposent d'informations pertinentes que les autres n'ont pas.

L'asymétrie d'information définit donc les relations où un agent détient de l'information (parfaite) qu'un autre n'a pas (information imparfaite)³. Elle permet d'analyser des comportements et des situations courantes de l'économie de marché.

2. l'audit interne et asymétrie d'information

La séparation de pouvoir entre l'actionnariat et la direction pose un certain nombre de problèmes, parmi eux, celle de l'asymétrie d'information. En effet, le dirigeant est mieux informé de la situation financière de l'entreprise, il dispose par rapport aux actionnaires l'information complète (tels que l'information sur la comptabilité de gestion, sur le rapport d'audit interne,...etc.) dont il était le seul destinataire. On parle d'asymétrie d'information donc lors d'un échange ; le dirigeant (agent) dispose d'informations pertinentes que d'autre n'ont pas (actionnaires)

¹. l'IIA., 2008, « Prise de Position de l'IIA sur les Ressources de l'Audit Interne : Eléments à prendre en compte pour évaluer les options de sous-traitance ». Disponible sur : <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Resourcing%20the%20Internal%20Audit%20Activity%20French.pdf>

² Akerlof G., 2002, « Le marché des « lemons » : l'incertitude sur la qualité et le mécanisme du marché », n°130, CNDP, p.68. (une traduction du fameux article de George Akerlof).

³ Les problèmes d'asymétrie d'information au sein de l'entreprise. Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.oeconomia.net/private/cours/economieentreprise/themes/theorieagence.pdf>

L'asymétrie d'information, apparaît comme l'une des premières causes de conflits au sein des entreprises managériale. Selon Pigé, l'asymétrie d'information liée à la gouvernance d'entreprise comporte trois niveaux¹ : - l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires - l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs – et enfin, un autre type de l'asymétrie apparaît quant les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne. Ces trois niveaux sont considérés comme l'un des principaux objets de la mission de l'audit légale. Ce dernier vise à réduire ces trois niveaux afin de garantir l'intérêt de propriétaire. Au début, l'audit interne n'a pas été considéré comme un mécanisme de réduire les asymétries d'information liées à la gouvernance d'entreprise, en raison de son rattachement à la direction. Sawyer a bien défini la fonction d'audit interne lorsque il l'a considérait comme l'œil et l'oreille de la direction². Mais, suite aux nombreux développements qui sa connu la théorie de l'agence³ sur la gouvernance des entreprises ces dernières années, l'audit interne (comme d'autres mécanismes) a un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise.

De plus, la loi Sarbenes-Oxley (SOX) et la loi de la sécurité financière (LSF) ont obligé le président du conseil d'administration ou de surveillance d'établir un rapport détaillé sur le contrôle interne⁴. À ce stade, l'audit interne rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit consiste à vérifier la fiabilité et la sincérité de

¹. Pigé, B., 1998, cité par Ebondo Wa Mandzila, 2007, p.5.

². Sawyer L., 1973, "The Practice of Modern Internal Auditing: appraising Operations for Management Altamonte springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

³. Charreaux G., 2000, "Gouvernement d'entreprise et comptabilité", Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp.743-756.

⁴. Moeller, R. R., 2004, "Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.p.12

ce rapport. Ce qui lui offre la possibilité de contribuer à la réduction de l'asymétrie d'information existant entre les différentes parties prenantes. Godowski, a indiqué que l'audit interne conduit à se positionner par rapport à la qualité de l'information produite par l'entreprise et qui reflète l'image de celle-ci. Selon lui, cette position lui permet de lutter contre les problèmes d'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires¹.

L'audit interne est en effet considéré comme étant un superviseur de la production d'information², il constitue un mécanisme de contrôle de l'organisation. À ce stade, il est obligé d'offrir aux dirigeants des informations fiables, pertinentes afin que ces derniers prennent les décisions stratégiques qui permettent à l'organisation d'atteindre ces objectifs. Dans cette situation, le comité d'audit joue un rôle important dans la surveillance de ses informations, en assurant que ses informations circulent d'une manière fiable et sincère a fin de garantir l'intérêts des propriétaire.

L'existence du comité d'audit au sein de l'entreprise permet à l'auditeur d'exercer son activité en toute indépendance. Le comité d'audit considéré comme l'élément de fonctionnement du conseil d'administration avec la responsabilité des contrôles interne et la surveillance de l'information financière³ vise à s'assurer que les processus utilisés par la direction et l'audit interne, dans le cadre de garantir la qualité de l'information financière, sont gérés efficacement. Le rattachement hiérarchique de l'audit est un facteur déterminant pour son indépendance. Selon un rapport mené par

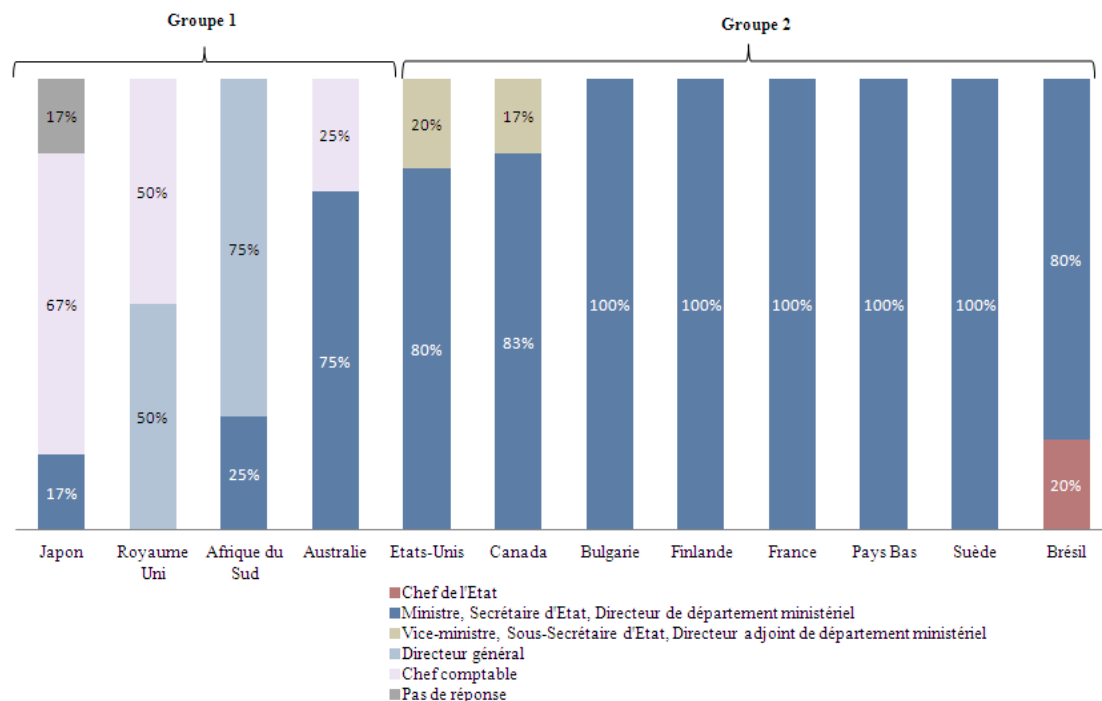
¹ Godowski, C., 2007, " L'objectivité de l'évaluation de la corporate governance par l'audit interne", *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, sous la direction de Élisabeth Bertin, pp. 136-159.

² Pigé, B., 2001, "Audit et Contrôle interne", Éditions Management et Société (EMS).

³ Moeller, R., 2009, " Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge", 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, p.533.

L'OCDE¹ en 2011 sur le « Contrôle et audit interne », la fonction d'audit interne est rattachée au plus haut niveau. La figure suivante relève que 55 interrogés sur 73 ont répondu affirmative en ce qui concerne le rattachement hiérarchique de l'audit interne, soit 75%.

Figure n° 17. Rattachement hiérarchique de l'audit interne



Source : OCDE, 2011, « Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public » Rapport. Disponible sur : <http://www.oecd.org/governance/47638948.pdf>

Le rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie d'information passe donc par la création du comité d'audit ou par son rattachement au conseil d'administration. Le comité d'audit assure la fiabilité de rapport d'audit interne adressé à la direction générale, selon lequel l'audit interne informe la direction sur l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne.

En résumé, l'audit interne est devenu un acteur principal dans la réduction de l'asymétrie d'information. En effet, le cas d'Enron et de Worldcom nous a montré la nécessité d'intégrer l'audit interne dans le processus d'information des autres acteurs.

¹. OCDE., 2011, « Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité su secteur public » rapport disponible sur l'adresse suivant: <http://www.oecd.org/governance/47638948.pdf>

CONCLUSION DE CHAPITRE III

L'objectif de ce troisième chapitre est de présenter la relation qui lie l'audit interne avec la gouvernance d'entreprise. L'analyse de cette relation montre que l'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise, non seulement il fournit au comité d'audit, s'il existe, ou au conseil d'administration des informations fiables et pertinentes, mais aussi il participe à la stratégie de l'entreprise. L'audit interne est aujourd'hui un partenariat stratégique de l'entreprise. Nous avons constaté que certaines recherches ont donné une grande importance au comité d'audit, et ce dans le but de renforcer le rôle de l'audit interne pour réduire les conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires, c'est-à-dire en lui donnant plus d'indépendance dans son métier. Selon ces études, le comité d'audit, destinataire du rapport d'audit, considère comme étant un moyen de surveillance des informations financières,

Aussi, nous avons présenté les différents domaines d'audit interne, selon lequel ce dernier intervenir pour assurer une bonne gouvernance d'entreprise. Nous avons constaté que l'audit interne joue un rôle essentiel dans ces trois domaines dont le contrôle interne, la gestion des risques et l'asymétrie d'information. L'audit interne a notre avis, prend en considération ces domaines comme l'un des principaux objectifs de sa mission. En effet, il vise à évaluer le système du contrôle interne, à assurer que les risques sont correctement gérés d'une manière efficace et à réduire l'asymétrie d'information existante entre l'actionnariat et dirigeant. À cet effet, nous allons dans le dernier chapitre de tester le rôle de l'audit interne dans ces différents domaines afin de répondre à notre problématique.

CHAPITRE IV:
ÉTUDE DE CAS

INTRODUCTION :

Le but de ce chapitre est de présenter et de discuter les aspects pratiques de cette étude afin d'identifier le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises algériennes, ainsi que de présenter la fonction de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Et pour atteindre les objectifs de ce chapitre, nous l'étudions comme suit :

Dans la première section de ce chapitre, nous traiterons la réalité et la perspective de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise en Algérie à travers un aperçu historique de l'économie algérienne, la réalité et la perspective de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Dans la deuxième et dernière section, nous présenterons l'étude de cas que nous avons réalisée, où nous exposerons la méthodologie de l'étude, la population et l'échantillon de l'étude, les outils de l'étude, la stabilité et la fiabilité du questionnaire, les méthodes statistiques utilisées dans la recherche, l'analyse et l'interprétation des axes de l'étude ainsi que le teste des hypothèses.

Section 01 : La réalité et la perspective de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Il est essentiel, de savoir l'emplacement de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise en Algérie : De présenter un aperçu historique sur l'économie, afin de connaître la nature et la réalité des sociétés algériennes.

1. Aperçu historique sur l'économie algérienne :

Les premières politiques économiques mises en œuvre après l'indépendance en 1962 avaient pour but de donner à l'Algérie une forte industrie de base, de mettre en œuvre la réforme agraire et de gagner l'indépendance à l'égard de l'extérieur. Selon un système économique basé sur la planification de 1967 à 1977, plusieurs plans nationaux de développement se sont succédé.

En 1986, La baisse des prix du pétrole a provoqué une crise économique et sociale bien considérée comme lourde sur l'économie algérienne. La masse croissante de la dette a imposé

un changement politique, dont les buts principaux sont de réduire les dépenses publiques et le remboursement de cette dernière.

Aux débuts des années 1990, l'Algérie se rapproche des institutions de Breton Wood¹ en vue de conclure un premier accord d'ajustement structurel.

L'Algérie a signé un accord avec le FMI qui impose une dure politique de rééchelonnement de la dette extérieure accompagné d'un plan d'Ajustement Structurel (PAS). Parallèlement, les gouvernements successifs entamèrent le soutien avec les investisseurs privés et aux capitaux étrangers.

Une seconde phase de réformes économiques dites de « seconde génération » a été engagée au début du XXI^{ème} siècle pour asseoir les changements imposés par le PAS et la nouvelle orientation de l'économie.

Les principaux axes des réformes de « seconde génération » sont : l'intégration dans l'économie mondiale, la promotion de l'investissement et de l'environnement des entreprises les privatisations et la réforme du secteur public, et celle du secteur bancaire et financier, la libéralisation des infrastructures, la modernisation des finances publiques, le développement de l'agriculture et la politique environnementale.

Après les années grises et noires (1990-2000) qu'a vécues l'Algérie, sur le plan économique, dont elle a eu un nouvel élan, puisque l'économie algérienne a connu une croissance exceptionnelle durant la période (2000/2005). La dette extérieure est progressivement gérée qui ressort à un taux inférieur à 25% du PIB. Une croissance importante supérieure à 5% en moyenne entre 2002 et 2005. le pouvoir d'achat est en augmentation de plus de 30%, en 5ans, une réserve de change qui s'élève à 56milliards de dollars avec un taux de chômage ramené à environ 11% en 2009 alors qu'il avoisinerait les 30% en 2002.

¹ Bretton Woods est une ville de l'Est du New Hampshire aux Etats-Unis dans laquelle s'est déroulée une conférence internationale du 1^{er} au 22 juillet 1944, conférence qui a mené aux accords de Bretton Woods. Les accords de Bretton Woods sont des accords économiques ayant dessiné les grandes lignes du système financier international après la seconde guerre mondiale. Leur objectif principal fut de mettre en place une organisation monétaire mondiale et de favoriser la reconstruction et le développement économique des pays touchés par la guerre. Ils furent signés le 22 juillet 1944 à Bretton Woods aux Etats-Unis après trois semaines de débats entre 730 délégués représentant l'ensemble des 44 nations alliées. Un observateur soviétique était également présent.

Ainsi, après l'accord d'association avec l'UE en Avril 2002 en vue de la construction d'une zone de libre change, a été mise en œuvre, avec un plan de soutien à la Relance économique (PSRE) 2001-2004 ayant pour but de donner une croissance annuelle du PIB entre 5 et 6 pour cent à fin de créer au moins 850.000 nouveaux emplois.

Le gouvernement de l'économie est aujourd'hui très fragmenté avec plusieurs sujets qui gèrent les mêmes domaines et avec les problèmes de coordination et de conflits de compétences. Prenons comme exemple, dans le même domaine le ministère de l'industrie, de la PME et de l'artisanat et du commerce. Il y a entre autre le ministère des finances, le ministre délégué auprès le ministre des finances, chargé de la réforme financière, le ministre délégué auprès le chef du gouvernement, chargé de la participation et de la promotion des investissements. Au niveau inférieur, il y'a aussi un conseil national de l'investissement et l'Agence National de développement de l'investissement.

Les nouvelles mutations économiques et à l'instauration de l'économie de marché en Algérie vont se traduire par les exigences réelles qui devront être prises en compte par les entreprises industrielles publiques :

- La concurrence nationale et internationale
- La libération des prix
- La nouvelle mission de l'état
- La réalisation du profit et la survie.
- Le management (organisation, système de motivation, critères de recrutements).

Les déséquilibres financiers de ces entreprises avaient des dirigeants et leurs comportements devront répondre à la réalité de leurs entreprises, leurs premières responsabilités, est de gérer ces dernières et non pas de les laisser dominer par les mutations.

** La nature de l'entreprise algérienne :*

En Algérie c'est les PME qui dominant¹ le tissu économique, elles constituent un nombre qui s'élève à 392013 PME privées, et qui représentent respectivement 75,745% dans le total des entreprises, selon des données de 2008.

2. La réalité et la perspective de l'audit interne en Algérie :

En Algérie, et au fil des années, l'audit interne est toujours considéré comme étant un instrument de contrôle exercé dans le domaine comptable et financier, c'est-à-dire il est lié seulement au niveau de la fonction comptable et financière, D'autre part en 1988, Il est devenu comme une activité obligatoire. En effet, l'article 40 de la loi 88/01 du 12 janvier 1988 portant sur l'autonomie des entreprises, oblige les Entreprises Publiques Economiques (EPE) de mettre en place des structures internes d'audit afin d'améliorer ses performances*. En 1995, Cette obligation est devenue non seulement légale abrogée, mais elle est devenue ensuite une facultative.²

Le gouvernement Algérien a entrepris plusieurs initiatives en matière de législation dont l'objectif est d'améliorer le bon fonctionnement des entreprises, telles que la réglementation bancaire de l'Algérie n° 02/03 du 14 novembre 2002 comportant le contrôle interne des banques et l'établissements financiers, et la publication de la troisième orientation du chef de gouvernement, afin de finaliser la mise en place des dispositifs d'audit et du contrôle de 2003³. En plus, le gouvernement par son instruction MIPI n° 079/SG/07 du 30 janvier 2007 a renforcé la loi précédant (loi 88/01). A travers cette instruction, il est nécessaire de mettre en place au niveau de chaque entreprise publique et économique (EPE), une structure d'audit et de contrôle interne.

¹ Weber Caroline., 2009, "code de gouvernance d'entreprise pour les valeurs moyennes et petits", Middel Next, Chaier N°4, Décembre.

* . Pour plus d'information veuillez voir l'article 40 de la loi 01/ 88 dans le journal officiel du 13 janvier 1988, p.22.

². Meziane M, "L'audit interne est au centre des enjeux économiques": http://www.vitamedz.com/-l-audit-interne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles_18300_498304_16_1.html

³. Deloitte Algérie met l'accent sur la formation : <file:///Users/officedepot/Desktop/Deloitte%20Algérie%20met%20l'accent%20sur%20la%20formation%20-%20Forum%20ALGERIE.webarchive>

L'audit interne, est donc apparu comme une fonction récente pour les entreprises algériennes puisque ce dernier est distingué depuis longtemps à vérifier les procédures comptables et financières.

Il est important de signaler que l'Algérie a fourni beaucoup d'efforts pendant ces dernières années dans le développement de l'audit interne soit par des textes, des lois ou par la création de l'association des auditeurs consultants internes Algériens (AACIA).^{*} Elle est en effet considérée comme l'un des premiers pays à avoir imposé cette fonction à travers des textes de lois. Néanmoins, on constate au début que cette fonction n'a pas eu une grande importance surtout dans les petites entreprises. Ceci a été confirmé dans les résultats de l'étude de Délite. En effet, l'étude réalisée par L'AACIA et le cabinet DELOITTE en 2005/2006 sur l'audit interne en Algérie a montré que le fonctionnement de l'audit interne est trop long par rapport aux objectifs fixés. Selon les normes internationales, le rôle de cette activité est toujours variée d'une entreprise à l'autre¹ c'est-à-dire, que cette variation est définie dans des grandes entreprises appliquant un audit efficace.

En plus, ces textes et lois qui ont été établis pour donner une bonne organisation à la fonction de l'audit interne, étaient insuffisantes pour un audit interne qui vise à contribuer de créer une valeur ajoutée. Il fallait donc donner plus d'importance à la formation d'un personnel, vu que le métier exercé par des auditeurs internes qui sont parfois mal formés et mal qualifiés.

Aujourd'hui, la fonction de l'audit interne est en train de vivre une croissance rapide, dont plusieurs colloques, séminaires, formations,... etc. ont été organisés pour ce sujet. A titre d'exemple, l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens en collaboration avec L'IFACI participe au développement de cette fonction par des conseils, et surtout par des formations destinés aux auditeurs internes afin d'obtenir un certificat agréé par (D.P.A.I, C.Q.A.I).

En outre, depuis leur installation en Algérie, les Big four (Deloitte, KPMG, PWC, .etc.) ont réalisés une grande influence sur le développement de l'audit interne par leurs formations,

* . Depuis sa création en juillet 1993, l'Association des Auditeurs Consultants Interne Algériens multiple les actions en direction des entreprises algériennes pour, conformément aux objectifs qui lui ont été assignés statutairement, promouvoir et développer la fonction audit interne en Algérie.

¹. Khatal N., "Les sphères managériales souffrent d'un déficit culturel" : sboudjema.unblog.fr/2008/08/02/audit-interne-des-entreprises/

leurs études et leurs examens afin d'assurer l'amélioration et le bon fonctionnement de l'audit interne.

L'audit interne est devenu donc un outil principal dans tous les processus de gestion surtout dans le processus de la gouvernance d'entreprise. En effet, selon Nouredine Khatal, l'audit interne est une conviction managériale et un incontournable outil de service pour une bonne gouvernance¹. Ce qui signifie que l'audit interne est considéré comme l'un des principaux piliers dans la bonne gouvernance, son rôle est d'évaluer le processus de ce système et de vérifier si les objectifs atteints sont conformément aux politiques de l'organisation.

3. *La réalité et la perspective de la gouvernance en Algérie*

L'application de la GE devient incontournable et déterminante car la vie ou la mort de l'entreprise en dépend.

D'ailleurs, il est évident que ce sont les pays qui ont pris conscience de cela et qui ont su exploiter cette science « la GE », qui ont émergé et ont su mettre à profit le capitalisme. Raison pour laquelle, l'Algérie pays qui aspire à s'ouvrir à l'économie mondiale et à se propulser au rang des pays émergeant ou développés, doit y accorder davantage importance d'autant plus qu'elle bénéficie d'indicateurs de certaines richesses.*

L'Algérie pays qui vise à s'ouvrir à l'économie mondiale, ne peut donc plus se contenter de satisfaire le marché local, et à être mono-exportateur d'hydrocarbures, autrement dit à être foncièrement rentière avec un taux avoisinant les 98% annuellement (2011).

Il existe une prise de conscience tardive de la gouvernance d'entreprise, vu le vécu historique social et politique. Ce qui explique les raisons qui ont provoqué le développement tardif par rapport aux pays développés.

¹. Deloitte Algérie met l'accent sur la formation :
file:///Users/officedepot/Desktop/Deloitte%20Algérie%20met%20l'accent%20sur%20la%20formation%20-%20Forum%20ALGERIE.webarchive

* Un indicateur de richesse est tous ce qui relève du produit intérieur brut (PIB) (Gross domestic product), le produit national brut, le produit national net, l'indicateur de développement humain, indicateur de pauvreté humaine, indicateur de développement technologique selon : Frémy Dominique et Michèle, « Quid2002 », Robert Laffont, P.1791-1792. En ce qui concerne l'Algérie(PIB=159Md\$,2010),(PPA=254,7Md\$,2010), (croissance du PIB=4,1%,2010),(IDH=0,754,2009),(population active=9,877M, 2010)

3.1 Code de la gouvernance en Algérie :

En Juillet 2007, s'est tenu à Alger un séminaire international sur la GE, le premier genre en Algérie. Il a permis aux milieux d'affaires et aux institutions intéressés de mieux cerner la portée de ce concept managérial dans son acceptation actuelle et de prendre connaissance des expériences internationales auxquelles il a donné lieu depuis les années 1990. La prise de conscience a été immédiate sur les avantages multiples de promotion de la GE en Algérie. Dans cette perspective il est apparu au cours du séminaire, que le premier pas à effectuer était d'élaborer un code algérien de GE. CARE et le FCE se sont aussitôt engagés à traduire l'idée en projet et à assurer sa concrétisation. L'appui des pouvoirs publics, à travers le Ministère de la PME et de l'Artisanat (MPMEA), a été immédiat. Celui de divers organismes internationaux intéressés tels la SFI, le programme MEDA s'appui aux PME, et le GCGF, l'a été tout autant. A travers cette initiative, CARE et le FCE ont voulu exprimer de manière publique et solennelle leur disposition à adhérer de manière formelle aux principes d'éthique et aux règles de bonne conduite de l'entreprise reconnues universellement. Ils ont également voulu marquer leur engagement à œuvrer pour la promotion de ces principes et règles auprès du secteur privé à l'échelle nationale ; la transition vers une économie de marché moderne et performante se devant d'intégrer de manière plus résolue et plus systématique les exigences de rigueur, de transparence et d'éthique.

Ainsi, les expériences internationales montrent que les codes de GE peuvent être élaborés par divers acteurs : Banques Centrales, Cabinet de conseil juridique, ONG, Taskforces. La formule retenue par CARE et le FCE a été celle d'une taskforces représentatives du monde des affaires et de l'ensemble des institutions intéressées. Dans ce cadre, le MPMEA a apporté une contribution particulière aux travaux de la taskforces qui a été mise en place, dès novembre 2007, sous la dénomination de GOAL 08, allusion à « Gouvernance Algérie, 2008 ».

Le présent code est l'aboutissement d'un travail mené par GOAL 08 entre Novembre 2007 et novembre 2008. Au cours de ses travaux et consultations, la taskforces a pu mesurer en profondeur les enjeux et l'urgence d'une démarche de GE dans le contexte algérien, ainsi que le besoin de l'inscrire dans une dynamique internationale faite d'innovations incessantes et d'échanges d'expériences. A ce titre, une des références principales utilisées a été « les principes de GE de l'OCDE » édité en 2004. Dans le cadre de ses travaux, GAL 08 s'est inspiré des expériences internationales marquantes en tenant compte des spécificités du contexte algérien.

Le premier code se donne pour ambition d'inaugurer un processus de promotion de la GE global et durable, et de susciter un débat élargi sur les jalons ultérieurs possibles en la matière. Ce faisant, il aura apporté une contribution modeste mais concrète à une œuvre beaucoup plus large dans laquelle l'Algérie est une partie prenante active : la mise en œuvre d'un des volets majeurs des mécanismes du NEPAD, celui consacré précisément à la gouvernance.

3.2 Le contexte Algérien :

La prise de conscience sur les enjeux de la GE en Algérie a rapidement progressé, en étroite relation avec la question de la transition vers une économie de marché moderne et performante permettant de relayer, à terme, le secteur des hydrocarbures. L'acuité de ce double défi est davantage accrue par celle du contexte international dans lequel il se situe. La poursuite accélérée des mutations planétaires et les interpellations qui en découlent pour la destinée nationale rendent urgent le saut qualitatif du monde des affaires et de l'entreprise vers l'excellence. En fait, l'économie algérienne renferme un potentiel de croissance et de développement hors hydrocarbures considérables.

Dans le but de le libérer, des réponses robustes sont nécessaires, certaines ayant commencé à se mettre en place ces dernières années, tels les importants investissements publics lancés en vue de renforcer les infrastructures, et certaines mesures réglementaires favorables à l'entreprise.

Il reste que les entreprises doivent elles-mêmes se mettre en position de garantir les conditions internes de leur performance de drainer les financements et autres ressources rares dont elles ont besoin pour leur développement et de se donner la visibilité et la stabilité nécessaires à leur pérennité. Toutes ces exigences passent par leur bonne gouvernance.

3.3 Entreprise concernées :

D'une façon générale, toutes les entreprises algériennes sont concernées par les principes de bonne gouvernance. Cependant, le présent code n'intègre pas les entreprises dont les capitaux sont intégralement étatiques et dont la problématique renvoie à une approche spécifique relevant notamment du bon usage des deniers publics. Ce code s'adresse de manière très particulière : à la grande masse des PME privées. Celles-ci sont en quête de pérennité et ambitionnent de s'imposer comme base d'une économie de marché moderne et performante et moteur du développement économique.

3.4 Le cadre législatif, réglementaire des entreprises algériennes :

* Droit élémentaire des actionnaires :

Par actionnaires, on entend, au sens large, les détenteurs d'actions au sein des SPA et les porteurs de parts dans les entreprises ayant un statut de SARL également appelées associés. Ils jouissent de droits définis par la loi et les éventuels documents contractuels. A travers les standards de gouvernance, il s'agit moins de régenter ces droits que de faciliter leur exercice réel par le biais de dispositions spécifiques. Il s'agit aussi de faire en sorte que chaque actionnaire puisse faire valoir ses droits de manière équitable, transparente et fiable.

* Conseil d'administration : Le CA est composé d'administrateurs désignés par l'assemblée générale .Il a pour mission :

Le pilotage de la stratégie ;

Le contrôle.

- *Relation de l'entreprise avec les parties prenantes externes :*

L'entreprise est un système ouvert sur plusieurs parties prenantes externes avec lesquelles elle est en contact quotidiennement. Les recommandations suivantes devraient, moyennant s'adapter au contexte de chaque entreprise, lui permettre d'améliorer ses relations avec les parties prenantes externes et d'accroître son attractivité auprès d'elles.

Aussi l'amélioration des relations avec les administrations publiques passent par le respect de la loi, notamment dans trois domaines : celui de la législation du travail, celui de la fiscalité et celui de la protection de l'environnement. Il en résulte, pour l'entreprise, la nécessité de suivre de près l'évolution des textes réglementaires dans ces trois domaines et de s'acquitter de ses obligations.

Section 02 : Etude de Cas : Le Rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des Entreprises Algériennes.

1. *Les étapes de l'étude :*

1.1- Les limites de l'étude de Cas

Les limites de cette étude sont les suivantes :

- Les limites temporelles : Le contenu et les résultats de notre étude est conditionné par la période temporelle pendant laquelle elle a été réalisée. Cette période s'est étendue du 25 Décembre 2012 au 22 Avril 2013.

- Les limites spatiales : Cette étude a été réalisée en Algérie afin de savoir le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, elle se comportait en plusieurs wilayas répartis à travers le territoire national, y compris : Tlemcen, Sidi Bel Abbès, Annaba, Alger, Oran, Temouchenet, Tiziouzo, Ourgla, Batna,... etc.

- Les limites humaines : Cette étude est basée sur les opinions et les réponses des spécialistes dans le domaine d'audit interne et comptabilité.

- *Les limites objectives*: Cette étude a porté toute son attention sur les sujets et les thèmes liés à la question de l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers la modernisation des fonctions d'audit interne et les activités au-delà d'augmenter ses efficacités.

2. La population de l'étude et le teste de l'échantillon :

La population de l'étude se compose des entreprises par action, publics et privées, où l'échantillon de l'étude comprenait 106 interrogateurs des différentes entreprises algériennes sélectionnées de façon aléatoire simple, mais lors de notre étude nous avons rencontré beaucoup de difficultés qui ont été représentées comme suit :

- Des difficultés à communiquer avec des spécialistes en audit interne.
- Des difficultés à trouver des entreprises contenant une fonction d'audit interne.
- Des difficultés à trouver des entreprises ayant de riches connaissances en matière d'audit interne.

Tableau n°9. Les entreprises participant à l'étude

N°	<i>ENTREPRISE :</i>	<i>ACTIVITE</i>	
01	SEROR- TLEMCEN	SERVICE	
02	MANTAL- TLEMCEN	PRODUCTIVE	
03	CITEL_ TLEMCEN- --	SERVICE	
04	GROUPE ECO-TLEMCEN	PRODUCTIVE	
05	ALGAL- TLEMCEN	PRODUCTIVE	
06	NAFTAL-TLEMCEN	SERVICE	
07	METANOF- TLEMCEN	PRODUCTIVE	
08	E.P.E. / U.R.B.A. TLEMCEN	SERVICE	
09	NEDROMA_ SOITINE	PRODUCTIVE	
10	ENTREPRISE DES TEXTILES- SEBDOU	INDUSTRIELLE	
11	SOCIETE DES CIMENTS DE BÉNI-SAF (Cimenterie)	INDUSTRIELLE	
12	CPA -TLEMCEN	SERVICE	
13	BEA -TLEMCEN	SERVICE	
14	BADR -TLEMCEN	SERVICE	
15	S.CI.BS -TEMOUCHENET	PRODUCTIVE	
16	ENIE- SIDI BEL ABBES	PRODUCTIVE	
17	CHIALI- SIDI BEL ABBES	INDUSTRIELLE	
18	DE_PLAIT -SIDI BEL ABBES	PRODUCTIVE	
19	CMA- SIDI BEL ABBES	INDUSTRIELLE	
20	BEA- SIDI BEL ABBES	SERVICE	
21	BADR- SIDI BEL ABBES	SERVICE	
22	SIDER -ANNABA	INDUSTRIELLE	
23	S.A.A- ANNABA	SERVICE	
24	ESTEP : ETS ANNABA	PRODUCTIVE	
25	SGP GTH- ANNABA	SERVICE	
26			

26	NAFTAL DG -ALGER	SERVICE	
27	SONATRACH_-ALGER	PRODUCTIVE	
28	SAIDEL_ALGER-	PRODUCTIVE	
29	SONALGAZ_ALGER	SERVICE	
30	CEVITAL- ALGER	PRODUCTIVE	
31	ALGERIE POSTE- ALGER	SERVICE	
32	TELECOM ALGERIE-ALGER	SERVICE	
33	DJEZZY - ALGER	SERVICE	
34	NEDJMA-ALGER	SERVICE	
35	MOBILIS-ALGER	SERVICE	
36	COMITE DAUDIT CPA -ALGER	SERVICE	
37	COMITE D ,BARAKAAUDIT-ALGER	SERVICE	
38	DANONE DJURDJURA-ALGERIE	PRODUCTIVE	
39	ENTREPRISE TOURISTIQUE DE KABYLIE-TIZIOUZO	SERVICE	
40	TAIBA FOOD COMPANY-ROUIBA	PRODUCTIVE	
41	SOCIETE HAMMOUD BOUALEM-ALGER	PRODUCTIVE	
42	NCA- ROUIBA- ALGER	PRODUCTIVE	
43	GROUPE MAAZOUZ "N'GAOUS"- BATNA	PRODUCTIVE	
44	SAMSUNG-BORDJ BOU ARRERIDJ	INDUSTRIELLE	
45	GROUPE INDUSTRIEL OUEST INJACO-ORAN	INDUSTRIELLE	
46	HESP- HASSI MESSAOUD	INDUSTRIELLE	
47	BONATTI ALGÉRIE- HASSI MESSAOUD OURGLA	INDUSTRIELLE	
48	EN.I.CA- BISKRA	INDUSTRIELLE	
49	SOTREFIT -TIARET	INDUSTRIELLE	

Source : élaborer par l'étudiant

Le questionnaire réalisé a été soumis à des tests de validité et de fiabilité. Suite aux résultats satisfaisants obtenus, 150 questionnaires furent distribués sur 49 entreprises. Sur l'ensemble de ces questionnaires 16 n'ont pas été récupérés, 23 ont été récupérés tardivement – bien après l'analyse statistique de l'étude – et 05 se sont avérés biaisés (ils présentaient des réponses contradictoires et/ou un manque de respect vis-à-vis de modèle de réponse proposé). Sur les 150 questionnaires distribués, 106 furent utilisés dans l'analyse statistique, le taux de réponse enregistré atteignit ainsi, à 70.66%, ce qui est considéré comme un taux conséquent et acceptable dans la pratique statistique.

Tableau n°10 : Les statistiques concernant les formulaires du questionnaire

Sujet	Questionnaire	
	Nombre	Taux
Nombre des formulaires distribués	150	%100
Nombre des formulaires perdus	16	%10.66
Nombre des formulaires éloignés	05	%3.33
Nombre des formulaires reçus après la durée	23	%15.33
Nombre des formulaires	106	%70.66

Source : élaborer par l'étudiant

3. les outils de l'étude :

Le questionnaire a été préparé sur le sujet : « Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algériennes », il est considéré comme étant un outil de collecte de données et d'informations liées à l'étude ainsi que des informations obtenues à travers des observations et des interviews avec des auditeurs internes et leurs responsables.

Le questionnaire se compose de deux parties principales :

Section 01 :

Elle conçoit des questions portant sur les caractéristiques de base de la catégorie interrogée qui sont :

Degré de formation, Spécialité, Diplôme professionnel, Profession, Année d'expérience, le nombre de stage et formation sur l'audit.

En plus d'un certain nombre de questions d'interprétation.

Section 02 :

Cette section est composée en deux axes d'étude, dont 25 items ont été inclus et divisés en quatre (04) axes principaux, qui sont comme suit :

Axe 1 : La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne, il se compose de six (06) items qui tourne autour de la relation liée la fonction de l'audit interne et le contrôle interne, et cela à travers le rôle à jouer par celle-ci dans l'évaluation de l'efficacité et l'efficience de ce système ; et de savoir l'impact de l'audit interne qui rend ce système fonctionnel selon les procédures et les dispositifs applicables dans l'entreprise de la prémisse que l'audit interne est le contrôle des contrôles. Ainsi, ces items comprennent l'importance de cet outil dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

Axe 2 : L'efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance. Cet axe contient huit (08) items, soulignant : le rôle que joue l'audit interne dans la gestion des risques au sein des entreprises algériennes, et cela à travers l'évaluation des risques et la présentation des recommandations pour les corriger et les consulter ; et l'importance de l'audit interne dans la gestion des risques afin de parvenir à une gouvernance efficace, d'autant plus que la fonction d'audit interne devient plus que jamais une fonction concentrée sur la gestion des risques.

Axe 3 : Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance à travers la réduction de l'asymétrie d'information.

Cet axe comprend cinq (05) items. A travers ces derniers, l'objectif poursuivi consiste : à savoir si l'audit interne veille à assurer la transparence dans les entreprises algériennes à travers l'assurance de la validation et la crédibilité des informations financières ; et à saisir le rôle des comités d'audit dans le renforcement du rôle de l'audit interne en matière de réduction de l'asymétrie d'information. Ainsi, ces paragraphes visent à savoir la contribution

de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance d’entreprise algérienne à travers la réduction de l’asymétrie d’information.

Axe 4 : L’importance de La fonction d’audit interne dans la protection des droits des parties prenantes.

Le dernier axe comprend six (06) items qui tournent autour de la relation audit interne partie prenantes. L’objectif de l’audit interne est, d’une part, d’aider la gouvernance des entreprises à renforcer la confiance entre les actionnaires et les managers ; et d’autre part, d’aider les employés à connaître la situation de l’entreprise à travers l’exactitude des états financiers présentés. Cet axe vise à savoir l’amélioration de la gouvernance d’entreprise à travers la valeur que fournit l’audit interne aux parties prenantes.

Nous avons utilisé l’échelle Lickert afin de mesurer les réponses des répondants aux items du questionnaire, cette échelle est considérée comme l’un des plus fréquents usages ou il demande au répondant de déterminer le degré de son approbation ou de son désapprobation sur des choix déterminés. Cette échelle est composée souvent de 05 choix dégradés dont le répondant indique à choisir un degré parmi les cinq :

Tableau (11) : Le degré de l’échelle *Lickert*

réponse	Tout à fait d’accord	D’accord	Neutre	Pas d’accord	Pas du tout d’accord
degré	5	4	3	2	1

Source : élaborer par l’étudiant

Et afin que nous puissions mesurer les tendances de réponse, nous donnons des points ou des degrés à ces tests, allant de (1) à (5) de sorte que le degré 5 se donne à la réponse « tout à fait d’accord » dans le cas où les items sont favorables à la tendance de l’objet de l’étude, ainsi, on donne à la réponse « pas du tout d’accord » le degré (1) quand les items sont défavorables.

4. La fiabilité du questionnaire :

Nous signifions par la fiabilité du questionnaire lorsqu’on mesure les items d’un questionnaire quelconque, et après l’élaboration de ce dernier et avec l’aide et l’orientation de l’encadreur, nous avons pu le distribuer à un certain nombre de professeurs universitaires de l’université

de Tlemcen, de Tiaret et de L'école supérieur de commerce ainsi que à des spécialistes dans le domaine d'audit, afin s'assurer que point les items sont bien précises et cohérentes avec les objectifs de l'étude. A la lumière des modifications proposées, certaines phrases ont été supprimées et modifiées, et le questionnaire élaboré se trouve dans la partie des annexes en français et en arabe, afin de retenir le maximum de réponses.

5. La stabilité du questionnaire :

La stabilité du questionnaire est signifié de donner le même résultat s'il redistribuera plus qu'une fois dans les même circonstances et conditions. En d'autre terme, la stabilité du questionnaire signifie la stabilité des résultats, de ne pas les changées d'une manière significative s'il les redistribuera sur un échantillon plusieurs fois et dans une période précise.

La stabilité du questionnaire qui est destinée à l'étude, a été réalisée par la méthode de coefficient « Alpha de Cronbach » qui se présente comme suit :

- Le coefficient Alpha de Cronbach : « Cronbach's Alpha Coefficient »

La méthode Alpha de Cronbach a été utilisée pour mesurer la stabilité du questionnaire, dont les résultats sont montrés dans les tableaux suivants :

Tableau (12) : Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,878	25

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Nous constatons à travers le tableau ci-dessus que le coefficient Alpha pour toutes les 25 items, est égale 0.878 c'est à dire qu'il est proche de 1, cela signifie que le questionnaire est caractérisé par une stabilité selon le coefficient Alpha Cronbach.

Tableau (a) : Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,665	6

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Pour le second tableau, Alpha est égale à 0.665, cela signifie que les 6 items du premier axe sont stables.

Tableau (b).

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,796	8

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

A travers le tableau ci-dessus, le coefficient Alpha nous a apparu qu'il est proche de 1, c'est-à-dire égale à 0.796, cela signifie que les items de l'axe 2 est stable.

Tableau (c).

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,755	5

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

En ce qui concerne les cinq (5) items de troisième axe, les items sont stables, et cela s'explique qu'Alpha est estimé à 0.755

Tableau (e).

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,691	6

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Ce dernier tableau nous montre la valeur d'Alpha est estimé à 0.691 pour le dernier axe (6 items), et son coefficient est proche de 1, ce qui donne l'explication de la stabilité des items selon le coefficient Alpha Cronbach.

En bref, nous pouvons résumer les résultats précédents dans le tableau suivant :

Tableau n° 13. Résumé des résultats de « Cronbach's Alpha »

N°	AXE	Nombres des questions	Stabilité	La fiabilité= rasine ou carré de la stabilité
1	AXE 01	6	0.665	0.815
2	AXE 02	8	0.796	0.892
3	AXE 03	5	0.755	0.868
4	AXE 04	6	0.691	0.831
	TOTAL	25	0.878	0.937

Source : élaborer par l'étudiant.

À partir des résultats présentés dans le tableau (9), nous constatons que la valeur du coefficient alpha cronbach est élevée, et elle est comprise entre 0.665 et 0.796 respectivement pour tous les axes du questionnaire. Ainsi, la valeur de l'alpha pour tous les paragraphes du questionnaire est de 0.878, ce qui signifie que le coefficient de la stabilité est élevé. Donc, notre questionnaire sera finalisé comme il se trouve dans l'annexe n° : 01, disponible pour la distribution.

Nous avons donc confirmé la fiabilité et la stabilité du questionnaire destiner à l'étude, ce qui nous rend confiants de la crédibilité et la validité du questionnaire afin d'analyser les résultats, de répondre aux questions de l'étude et d'examiner leur hypothèses.

6- Les méthodes statistiques utilisées dans la recherche :

Après la collecte des questionnaires distribués, nous les avons analysés par le programme statistique des sciences sociales, connue sous le nom « Statistical Package for Social Sciences » [SPSS], qui est largement utilisé dans la procédure des analyses statistiques sous toutes ses formes tels que les statistiques descriptives, la corrélation et la régression, ce qui aide à comprendre et à analyser les informations nécessaires afin de prendre les décisions rationnelles. EXCEL.

Les outils statistiques qui ont été utilisés sont comme suit :

* Les pourcentages, Ces outils statistiques, sont utilisés principalement pour connaître la répétition des catégories de variable, ainsi ce qui nous intéresse dans la description d'un échantillon de l'étude.

* Alpha Cronbach « Cronbach's Alpha », pour savoir la stabilité des items du questionnaire.

* Le coefficient de Corrélation « Spearman Correlation », pour mesurer le degré de corrélation ainsi d'étudier la relation entre les variables.

* Signal (teste de signe), pour savoir si la moyenne du degré de réponse à atteint un degré de neutralisé ou non.

* One sample Test K-S. Ce test a pour but de savoir si les données font l'objet d'une distribution normale ou non.

* T-Test : c'est pour confirmer la validité des hypothèses misent au point.

2.- Analyse et Interprétation des Axes de l'étude, et de Teste des Hypothèses :

2.1- La description statistique de l'échantillon de l'étude en fonction des caractéristiques et personnalité :

Répartition des membres de l'échantillon selon : Degré de formation

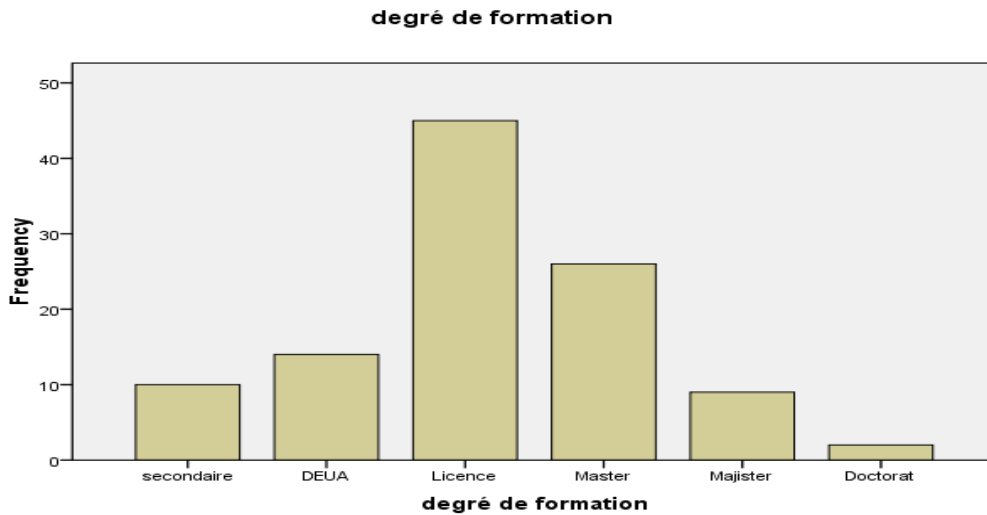
Tableau (14) : répartition des répondants selon : le degré de formation

DEGRE DE FORMATION

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid SECONDAIRE	10	9,4	9,4	9,4
DEUA	14	13,2	13,2	22,6
LICENCE	45	42,5	42,5	65,1
MASTER	26	24,5	24,5	89,6
MAGISTER	9	8,5	8,5	98,1
DOCTORAT	2	1,9	1,9	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (18) : Histogramme montrant la répartition des répondants selon le degré de formation.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau (18) et son graphe, montrent que le taux le plus élevé est de 42.5%, ou le degré de formation des personnes interrogées est : la licence, puis pour ceux qui ont le niveau de master avec un taux de 24.5%, tandis que le taux de personnes qui ont un diplôme des études universitaires appliquées « DEUA » est de 13.2%, et ceux qui ont le niveau secondaire avec un taux de 9.4%, suivi par les titulaires d'un diplôme de magister de 8.5%. En parallèle on donne une notation, à ceux qui ont un doctorat avec un taux de 1.9%. Ces derniers, indiquent l'ensemble des membres de l'échantillon sont qualifiés académiquement appropriés à fin de leur permettre la compréhension des contenus du questionnaire et d'y répondre sur une base scientifique avec une objectivité suffisante.

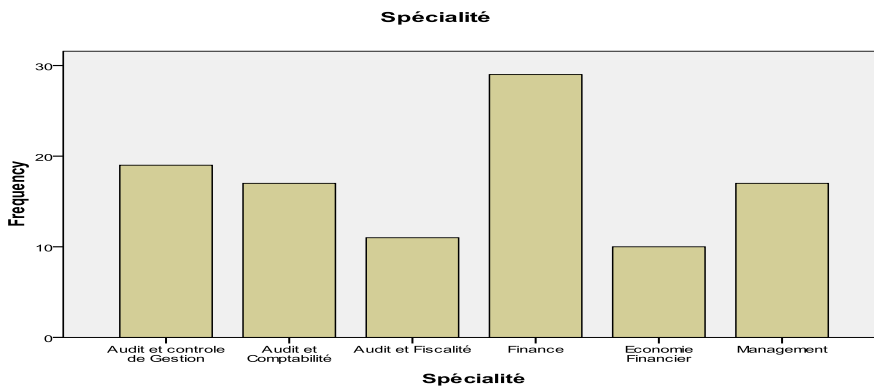
La répartition des membres de l'échantillon selon : La spécialité.

Tableau (15) : La répartition des membres de l'échantillon selon la spécialité

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AUDIT ET C GESTION	19	17,9	18,4	18,4
	AUT/COMP	17	16,0	16,5	35,0
	COMPT/FISC	11	10,4	10,7	45,6
	FINANCE	29	27,4	28,2	73,8
	ECO FINANCIER	10	9,4	9,7	83,5
	MANAGEMENT	17	16,0	16,5	100,0
	Total	103	97,2	100,0	
Missing	System	3	2,8		
Total		106	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (19) : L'histogramme montre la répartition des membres de l'échantillon en fonction de la spécialité



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau n° 15 explique que 27% des répondants ayant une spécialité financière, suivi par ce qui ont la spécialité audit et comptabilité et ceux qui ont la spécialité de gestion, avec un taux qui atteint 17.9%, ainsi, le taux ayant la spécialité de comptabilité et fiscalité atteint un taux

de 10.4%, tandis que les membres de l'échantillon ayant la spécialité économie financière n'ont pas dépassé le pourcentage de 9.4%.

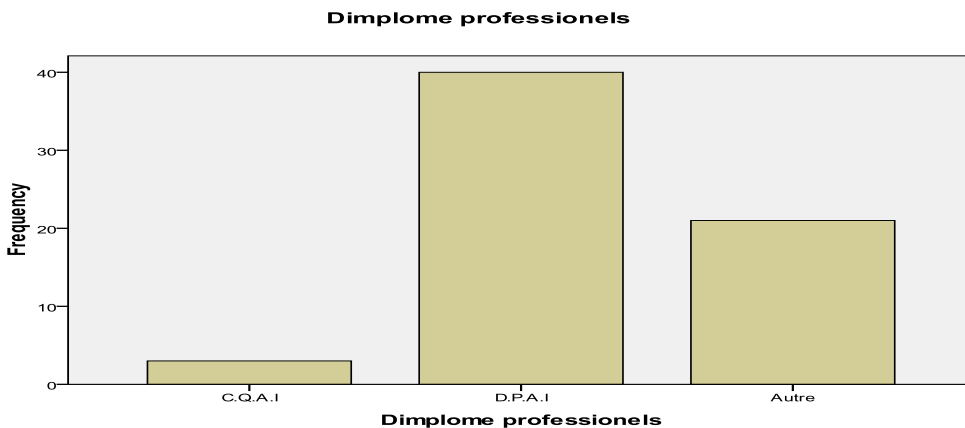
La répartition des membres selon : Le diplôme professionnelle.

Le tableau (16) : La répartition des membres selon le diplôme professionnel

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C.Q.A.I	3	2,8	4,7	4,7
	D.P.A.I	40	37,7	62,5	67,2
	Autre	21	19,8	32,8	100,0
	Total	64	60,4	100,0	
Missing	System	42	39,6		
Total		106	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (20) : histogramme montre la répartition des membres de l'échantillon en fonction de diplôme professionnel.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Le tableau n°16 montre que 39.6% des membres de l'échantillon ne sont pas titulaires des diplômes professionnels certifiés en audit interne, dont 37.7% d'entre eux sont titulaires du diplôme de D.P.A, tandis que 2.8% possède le diplôme de C.Q.A.I. D'autres diplômes

professionnels tels que : diplôme audit interne, diplôme des études supérieur en : audit et contrôle de gestion, finance et comptabilité, contrôle de gestion financière et expert comptable et fiscalité et diplôme comptable agréé, en plus le diplôme de commissaire aux comptes (audit légale), ont possédé un taux de 19.8%.

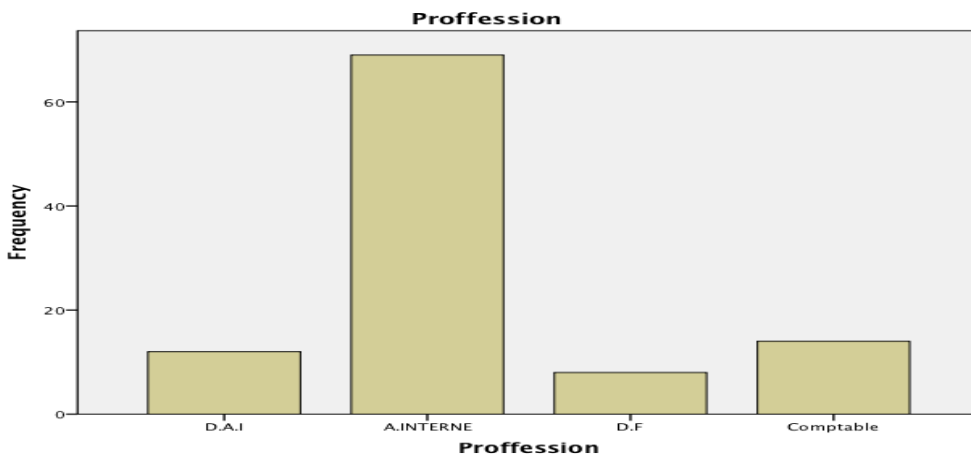
La répartition des membres de l'échantillon selon : la profession.

Tableau (17) : La répartition des membres de l'échantillon selon la profession

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid D.A.I	12	11,3	11,7	11,7
A.INTERNE	69	65,1	67,0	78,6
D.F	8	7,5	7,8	86,4
Comptable	14	13,2	13,6	100,0
Total	103	97,2	100,0	
Missing System	3	2,8		
Total	106	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

La figure (21) : Histogramme montrant la répartition des membres de l'échantillon selon la profession.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Le tableau ci-dessus montre que 65.1% de l'échantillon de l'étude sont des auditeurs internes, tandis que les comptables ont constitués un taux de 13,2%, suivie par les responsables d'audit

interne qui représentent un taux de 11.3%, ce qui indique que le questionnaire a réalisé son objectif ou les auditeurs internes ont constitués la majorité des répondants.

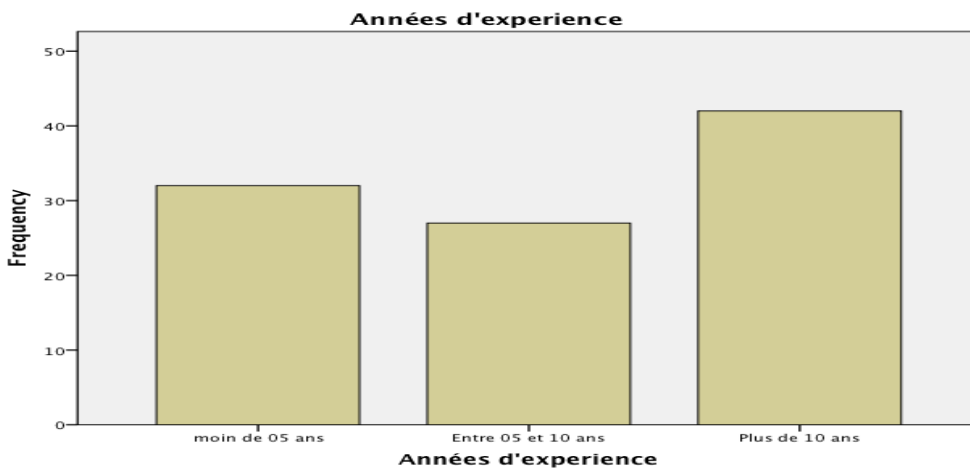
La répartition des membres de l'échantillon selon : les années d'expérience.

Tableau (18) : La répartition des membres de l'échantillon selon les années d'expérience.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
moins de 05 ans	32	30,2	31,7	31,7
Entre 05 et 10 ans	27	25,5	26,7	58,4
Plus de 10 ans	42	39,6	41,6	100,0
Total	101	95,3	100,0	
Missing				
System	5	4,7		
Total	106	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (22) : Histogramme montrant la répartition des membres de l'échantillon selon les années d'expérience.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Le tableau n°18 indique que 30.2% des effectifs interrogés ont moins de cinq ans d'ancienneté en audit interne. Les auditeurs ayant entre 6 ans et 10 ans d'expérience et plus représentent 25% des répondant, alors le taux est estimé à ceux qui dépassent une expérience

professionnel dans le domaine d’audit interne de 10 ans est un taux de 39.6%, ce que souligne que ses répondants ont une grandes connaissance en matière d’audit, surtout dans la réalité des pratiques d’audit interne dans leur entreprises, donc ces opinions reflètent la réalité de ses pratiques qui renforcent la fiabilité des résultats qui seront obtenus.

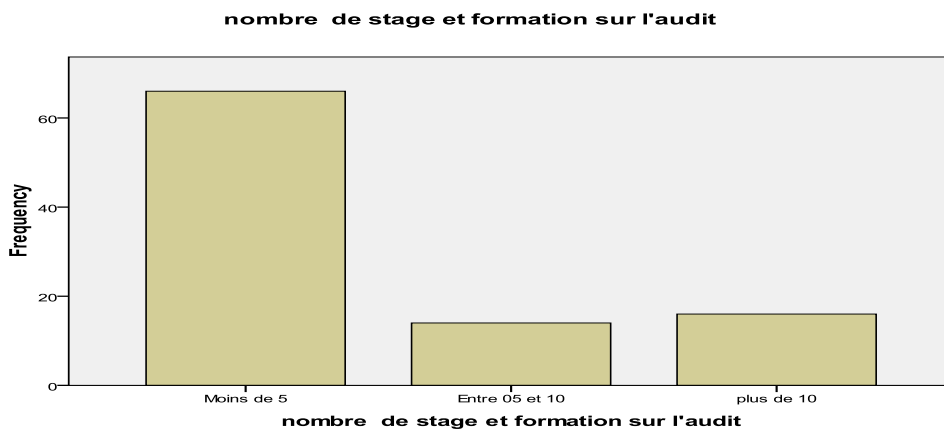
La répartition des membres selon : le nombre de stage et formation sur l’audit.

Tableau (19) : La répartition des membres de l’échantillon selon le nombre de stage et formation sur l’audit.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 5	66	62,3	68,8	68,8
	Entre 05 et 10	14	13,2	14,6	83,3
	plus de 10	16	15,1	16,7	100,0
	Total	96	90,6	100,0	
Missing	System	10	9,4		
Total		106	100,0		

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (23) : Histogramme montrant la répartition des membres de l’échantillon selon le nombre de stage et de formation.

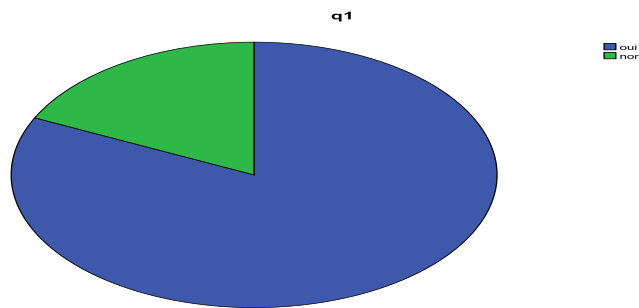


Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Ce tableau n° 5, exprime que 62,3% des répondants ont un nombre de stages en matière d’audit interne inférieure à 5 ans, et que 13,2% des membres de l’échantillon présentent un nombre de stages et formations entre 5 et 10 ans, tandis que le pourcentage de ceux qui dépassent leur formation en matière d’audit interne de 10 ans est 15%, ce qui résulte que les répondant n’ont pas suivi les tendances et les nouvelles fonctions, acquises par la fonction d’audit interne et confirme par l’institut des auditeurs internes (IIA).

Question n°23. L’audit interne au niveau de votre entreprise-est-il indépendant ?

Figure (24) : Réponses des répondants sur la première question.

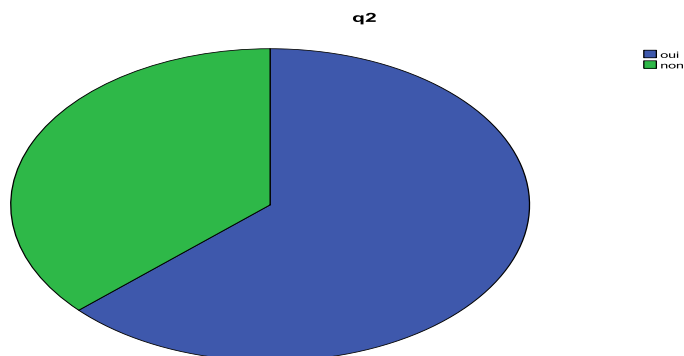


Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

La figure ci-dessus, montre que 81.2% de l’échantillon ont répondu « oui » concernant l’indépendance de l’audit interne au niveau des entreprises étudiées. Cela répond et confirme les normes internationales d’audit (norme : 1110), ce qui augmente l’efficacité de l’audit interne au niveau des entreprises étudiées.

Question n°24. La fonction de l’audit interne dispose -telle des ressources suffisantes?

Figure (25) : Réponses des répondants sur la deuxième question.

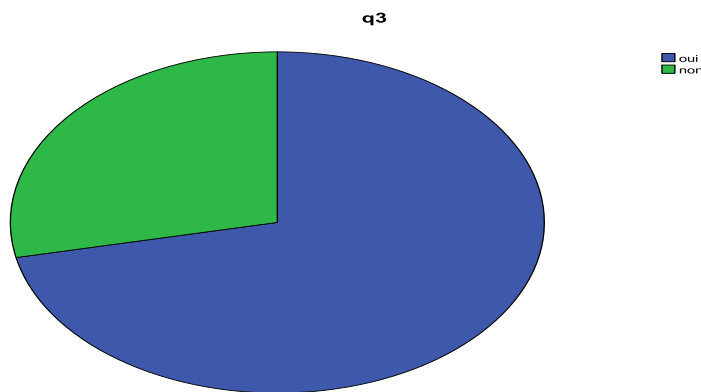


Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

La figure ci-dessus, montre que la fonction de l’audit interne au sein des entreprises étudiées procède une partie des ressources suffisantes afin d’exercer son métier de façon à assurer sa réussite et sa continuité.

Question n°25. L’activité de l’audit interne est-t-elle conforme aux normes internationales ?

Figure (26) : Réponses des répondants sur la troisième question.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

A partir de la représentation graphique ci-dessous, nous observons que l’audit interne exerce ses taches suivant les normes internationales en vigueur par un taux de 71.7%, ce qui en résulte un des principaux outils qui aident les entreprises algériennes dans leur orientation vers l’amélioration de la gouvernance.

2.2- Analyse et Interprétation des Axes d’étude.

Axe 1 : “La contribution de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance d’entreprise à travers l’évaluation de système du contrôle”.

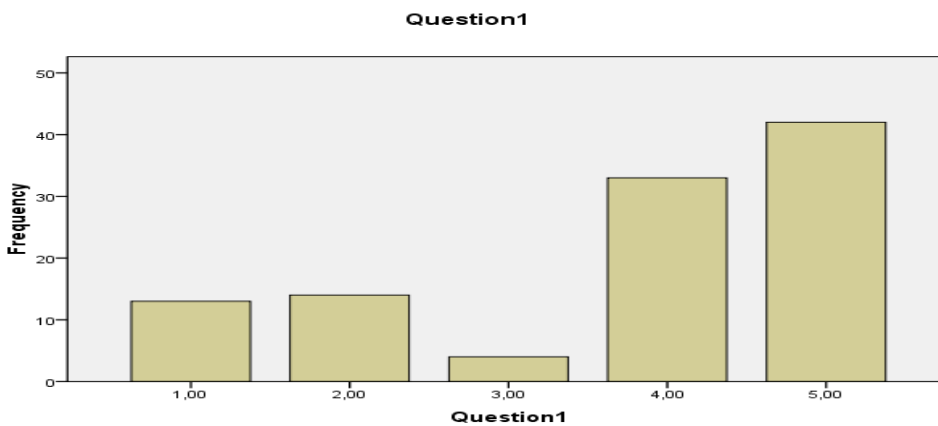
Item n°1 : L’audit interne assure l’existence du contrôle interne de l’entreprise :

Tableau (20) : réponses des répondants sur la question n°1.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	13	12,3	12,3	12,3
	2,00	14	13,2	13,2	25,5
	3,00	4	3,8	3,8	29,2
	4,00	33	31,1	31,1	60,4
	5,00	42	39,6	39,6	100,0
Total		106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (27) : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°1.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Selon le tableau : correspond aux réponses des répondants sur l'item n°1, 70.7% de ses derniers ont déclaré tout à fait d'accord que l'audit interne assure l'existence du système de contrôle interne de l'entreprise, et que son pourcentage est très expressif. En effet, il montre que les auditeurs au sein des entreprises se sont informés sur les nouvelles taches adoptées par la fonction d'audit interne, alors que le degré de la désapprobation est de 25.5%, ce qui attribuera leur conviction que le plus important pour un auditeur interne est l'évaluation et

n'est pas nécessairement l'assurance de l'existence de système du contrôle interne. L'audit interne selon eux, doit être un superviseur des systèmes du contrôle interne ainsi la fourniture des conseils pertinents pour son pilotage.

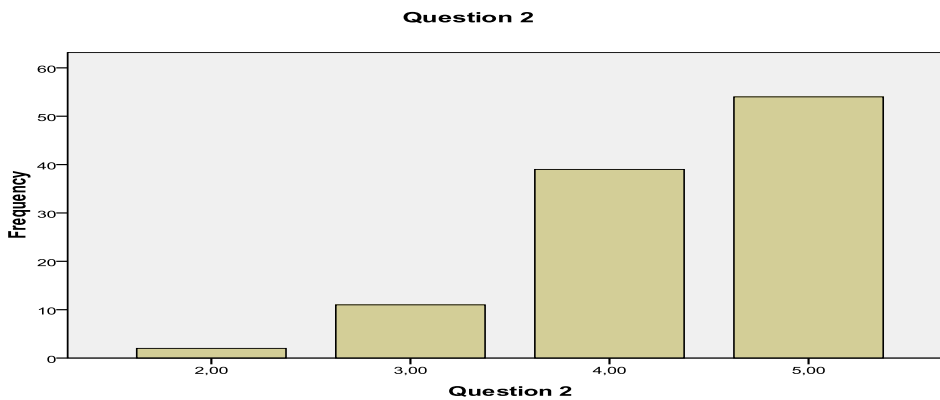
Item : n°2 : Le contrôle des procédures exercé par L'audit interne, juge l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne.

Tableau (21) : Réponses des répondants sur la question n°2 :

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	2	1,9	1,9	1,9
3,00	11	10,4	10,4	12,3
4,00	39	36,8	36,8	49,1
5,00	54	50,9	50,9	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (28) : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°2.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Selon le tableau ci-dessus, un taux de 87.7% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord puisque le contrôle des procédures par l'audit interne a jugé l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne, ce pourcentage est aussi expressif, l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience du système de contrôle par l'auditeur interne aide à atteindre les objectifs des entreprises. Alors pour ce qui ont répondu neutre ils représentent 10.4%.

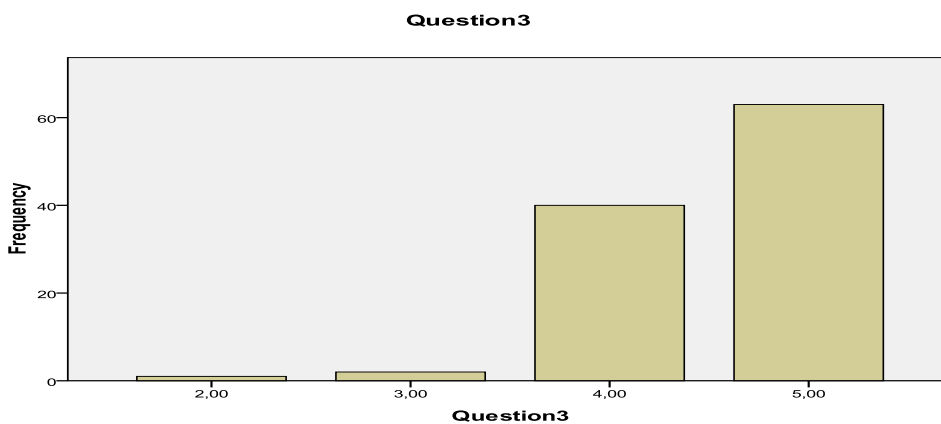
Item : n°03 : L'audit interne sert à corriger le système de contrôle interne par des recommandations''.

Tableau (22) : Réponses des répondants sur la question n°3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	,9	,9	,9
	3,00	2	1,9	1,9	2,8
	4,00	40	37,7	37,7	40,6
	5,00	63	59,4	59,4	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (29) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°3.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Selon le tableau ci-dessus, un taux de 97.1% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord puisque L'audit interne sert à corriger le système de contrôle interne par des recommandations, dont le pourcentage indique l'importance des recommandations données par l'audit interne, tandis que 1.9% représente ceux qui ont répondu neutre.

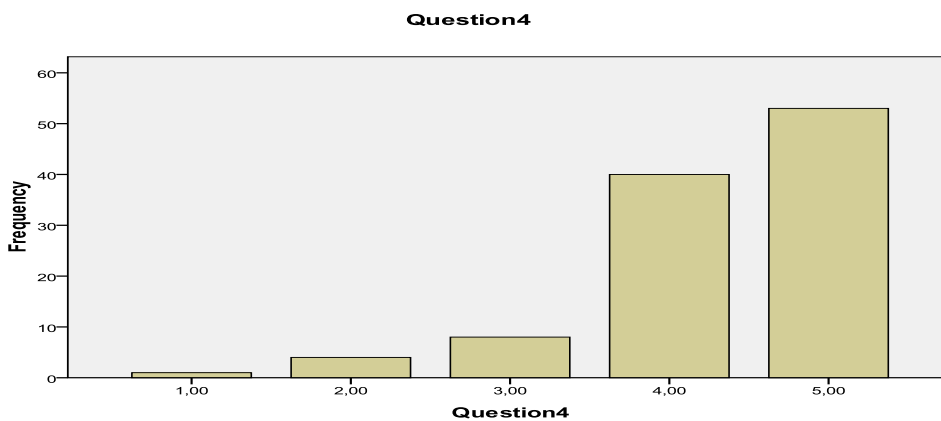
Item n° 4: L'audit interne permet le suivi du système du contrôle interne.

Tableau n° 23. Réponses des répondants sur la question n°4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	,9	,9	,9
	2,00	4	3,8	3,8	4,7
	3,00	8	7,5	7,5	12,3
	4,00	40	37,7	37,7	50,0
	5,00	53	50,0	50,0	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (30) : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°4.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

A travers le tableau ci-dessus, nous observons que 87.7% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord, dont l'audit interne permet le suivi du système du contrôle interne, ce qui signifie que, d'un point de vue des répondant, le rôle de l'audit interne ne se limite pas seulement à évaluer l'efficacité du contrôle interne, mais aussi d'assurer la continuité de son bon fonctionnement en permanence, tandis que 7.5% représente ceux qui ont répondu neutre.

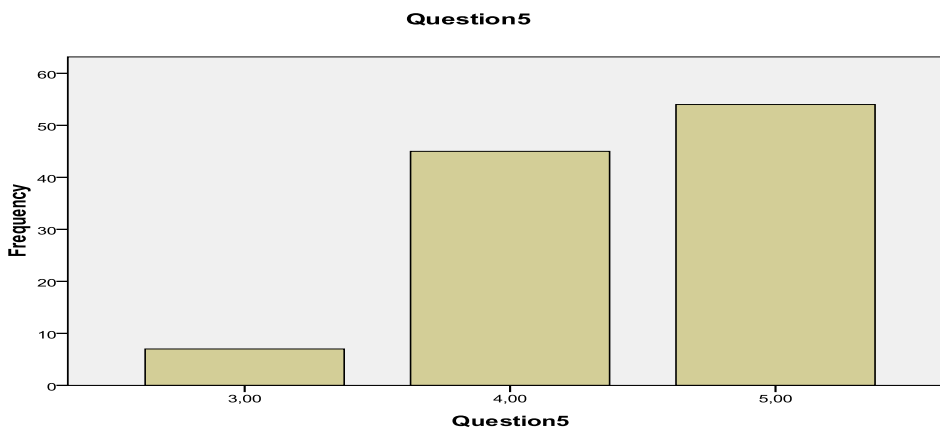
Item n° 05 : L'audit interne encourage à améliorer le système de contrôle interne.

Tableau n° 24. Réponses des répondants sur la question n° 5.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	7	6,6	6,6	6,6
	4,00	45	42,5	42,5	49,1
	5,00	54	50,9	50,9	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure n°31. Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°5.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Nous observons dans nos résultats (tableau ci-dessus), que 93.4% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord et que l'activité de l'audit interne vise à promouvoir l'amélioration continue du système du contrôle interne par l'encouragement des responsables des fonctions ou des entités, alors que 6.6% représente ceux qui ont répondu neutre.

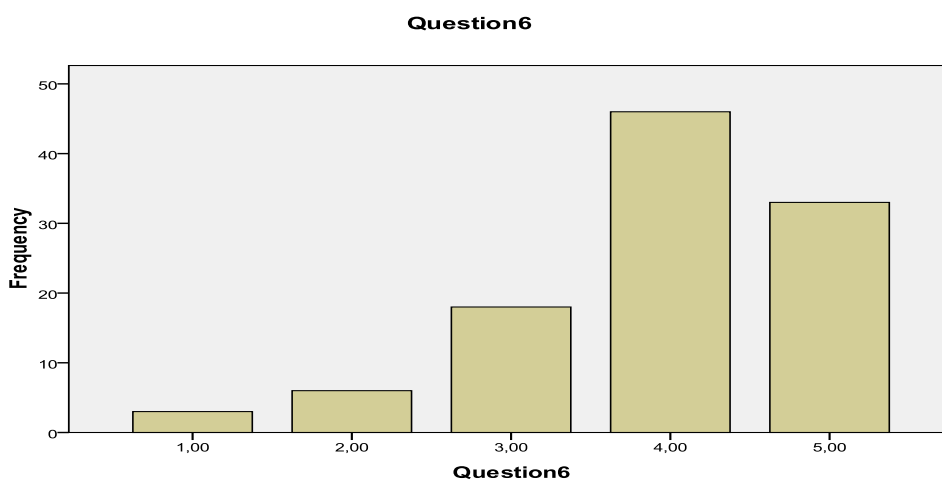
Item n° : 06 : Les politiques de l'audit interne permettent de juger le système de contrôle interne pour améliorer la gouvernance au sein de l'entreprise.

Tableau (25) : Réponses des répondants sur la question n° 6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	3	2,8	2,8	2,8
2,00	6	5,7	5,7	8,5
3,00	18	17,0	17,0	25,5
4,00	46	43,4	43,4	68,9
5,00	33	31,1	31,1	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (32) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n° 6.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Le tableau ci-dessus, montre qu'un taux de 74.5% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord dont Les politiques de l'audit interne permettent de juger le système de contrôle interne pour améliorer la gouvernance au sein de l'entreprise, en raison ces politiques aident à atteindre les objectifs souhaités, tels que : la transparence, la fiabilité des informations financières et la protection des intérêts des partenaires, tandis que 8.5% des membres de l'échantillon observent le contraire, alors pour ceux qui ont répondu neutre, présentent un pourcentage de 17%.

Axe 2 : L'efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance.

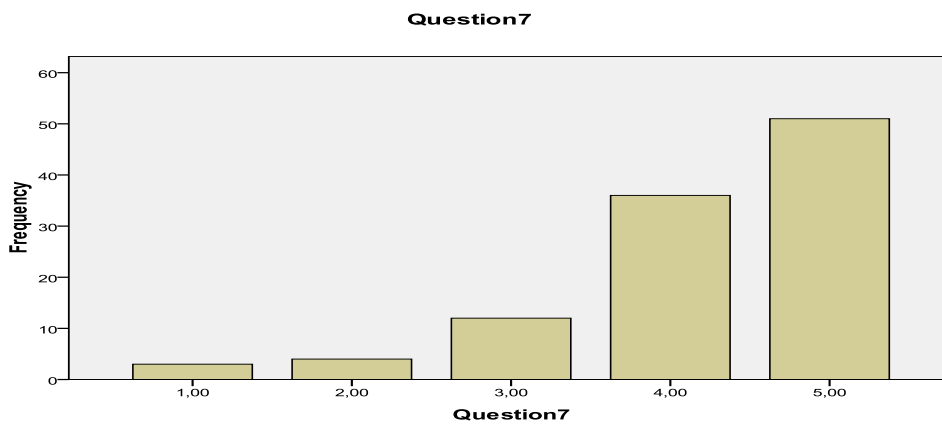
Item n°07 : La première activité de l'audit interne dans la gestion des risques est l'évaluation primaire des risques.

Tableau (26) : Réponses des répondants sur la question n°7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	3	2,8	2,8	2,8
2,00	4	3,8	3,8	6,6
3,00	12	11,3	11,3	17,9
4,00	36	34,0	34,0	51,9
5,00	51	48,1	48,1	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (33) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°7.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

La majorité des répondants ont déclaré d’accord et tout à fait d’accord concernant le premier item indiquant que la première activité de l’audit interne dans la gestion des risques est l’évaluation primaire de ces derniers, et que le pourcentage de 82,1%, nous montre une signification de l’évaluation des risques qui sont considérés comme l’une des tâches les plus importantes de l’audit interne, il est donc nécessaire pour l’audit interne d’hierarchiser les risques, des plus importants aux plus mineurs afin de diminuer les risques majeurs. Tandis que, 6.6% des membres de l’échantillon guettent le contraire, pour le pourcentage de la neutralité, il a atteint 11.3%.

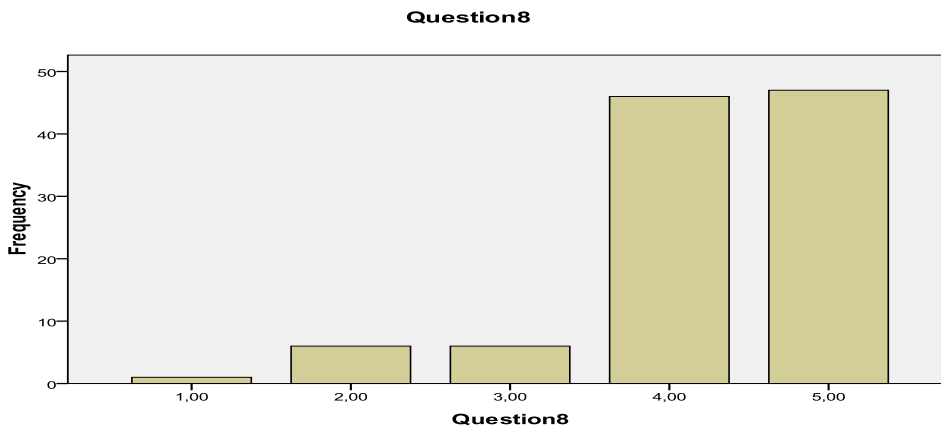
Item n°08 : L’audit interne présente des recommandations pour la gestion des risques.

Tableau (27) : Réponses des répondants sur la question n°8.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	1	,9	,9	,9
2,00	6	5,7	5,7	6,6
3,00	6	5,7	5,7	12,3
4,00	46	43,4	43,4	55,7
5,00	47	44,3	44,3	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (34) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°8



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

La majorité des répondants ont répondu par d’accord et tout à fait d’accord concernant l’importance de l’audit interne dans la présentation des recommandations dans le cadre de la gestion des risques, avec un taux de 78.7%, ce qui signifie que les auditeurs interrogés indiquent que ces recommandations sont nécessaires afin de d’assurer le bon fonctionnement de l’entreprise.

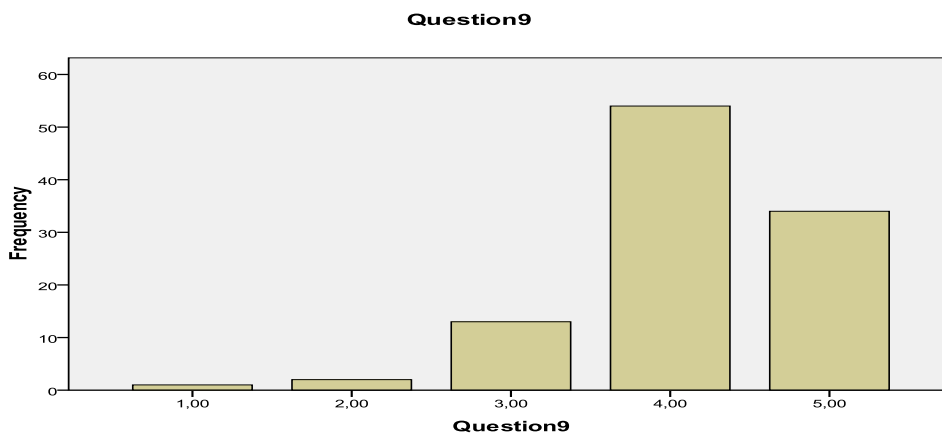
Item n° 09 : l’audit interne se centralise pour évaluer l’efficacité et l’efficience des procédures mises en place pour affronter les risques.

Tableau (28) : Réponses des répondants sur la question n° 9.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	,9	1,0	1,0
	2,00	2	1,9	1,9	2,9
	3,00	13	12,3	12,5	15,4
	4,00	54	50,9	51,9	67,3
	5,00	34	32,1	32,7	100,0
	Total	104	98,1	100,0	
Missing	System	2	1,9		
Total		106	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (35) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n° 9.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS

Le tableau ci-dessus, montre qu'un taux de 83% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord, et que l'audit interne se centralise pour évaluer l'efficacité et l'efficience des procédures mises en place pour affronter les risques, tandis qu'un taux de 2.8% des membres

de l'échantillon refusent totalement cette importance. En effet, selon ces derniers, cette évaluation est exercée par la fonction de gestion des risques.

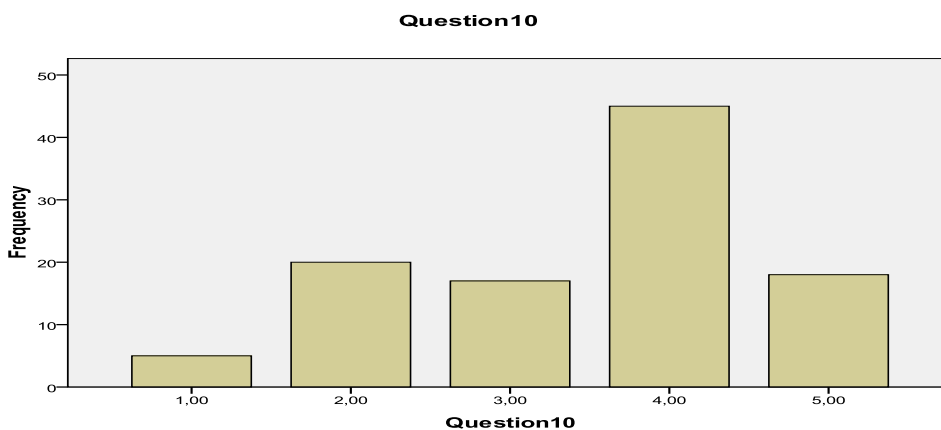
Item n° 10: l'audit interne se focalise sur le suivi des plans d'actions

Tableau (29) : Réponses des répondants sur la question n°10.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	5	4,7	4,8	4,8
	2,00	20	18,9	19,0	23,8
	3,00	17	16,0	16,2	40,0
	4,00	45	42,5	42,9	82,9
	5,00	18	17,0	17,1	100,0
	Total	105	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		106	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (36) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n° 10.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS

A travers ce tableau, on distingue que 59.5% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord que l'audit interne se focalise sur le suivi des plans d'actions, ce qu'explique la

nécessité de l'audit interne de suivi la mise en œuvre des solutions proposées pour diminuer les risques, tandis qu'un taux de 23.6% représente ceux qui ont répondu pas du tout d'accord et pas d'accord, finalement, le pourcentage de la neutralité à atteint un taux de 16%.

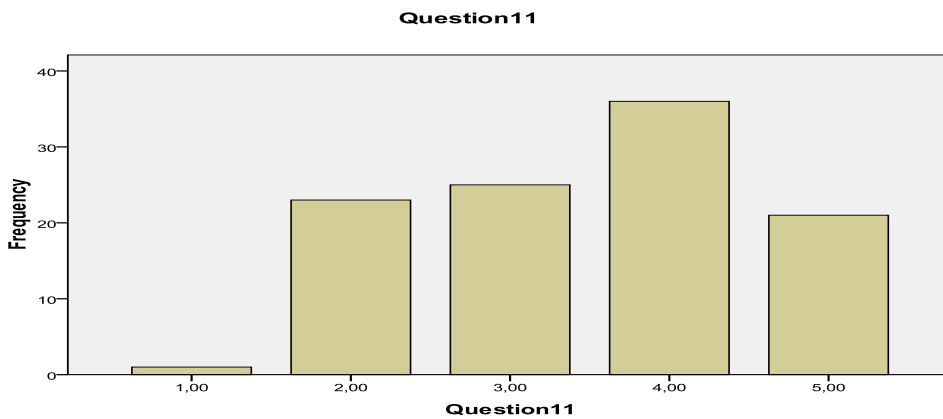
Item n° : 11 : l'audit interne se base sur des priorités décrétées par le conseil d'administration afin de classifier les risques prévisibles.

Tableau (30) : Réponses des répondants sur la question n°11.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	,9	,9	,9
	2,00	23	21,7	21,7	22,6
	3,00	25	23,6	23,6	46,2
	4,00	36	34,0	34,0	80,2
	5,00	21	19,8	19,8	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (37) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°11.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS

Le tableau ci-dessus, montre que 53.8% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord et que l'audit interne s'est basé sur des priorités décrétées par le conseil d'administration afin de classifier les risques prévisibles, ce qui indique que les risques majeurs dont l'audit interne ont intervenu. Tandis que les répondant qui ont déclaré pas du tout d'accord et pas d'accord représentent un pourcentage de 22.6%, à la fin, il emporte de souligner que le pourcentage de ceux qui ont répondu neutre a atteint un taux de 23.6%.

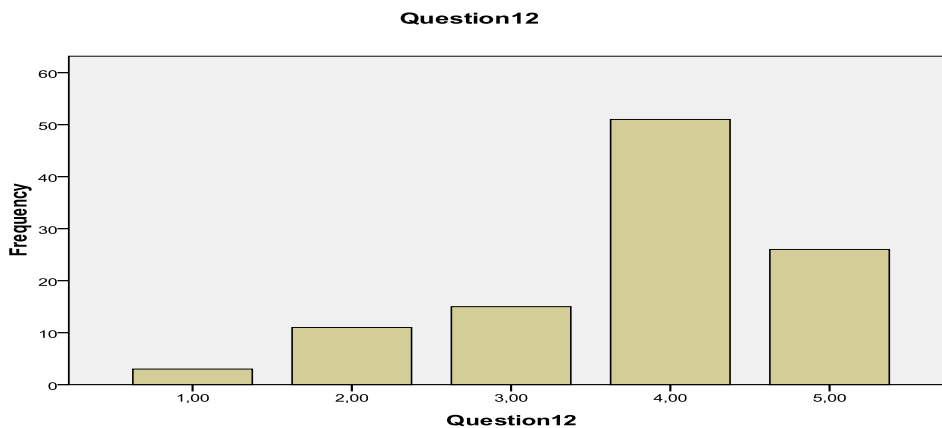
Item n°12 : 'l'audit interne se base à limiter les risques à travers une cartographié des risques''.

Tableau (31) : Réponses des répondants sur la question n°12.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	3	2,8	2,8	2,8
2,00	11	10,4	10,4	13,2
3,00	15	14,2	14,2	27,4
4,00	51	48,1	48,1	75,5
5,00	26	24,5	24,5	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (38) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n° 12.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

A travers le tableau ci-dessus, nous observons qu'un taux de 72.6% des répondants qui ont répondu d'accord et tout à fait d'accord, et que l'audit interne s'est basé à limiter les risques à travers une cartographie des risques, ce qui signifie que cette dernière est considérée comme un moyen important afin d'aider l'auditeur de bien gérer les risques. Ce pendant, ceux qui ont déclaré pas du tout d'accord et pas d'accord représentent un taux de 14.2%, finalement, il est important de souligner le pourcentage de la neutralité qui atteint un taux 13.2%.

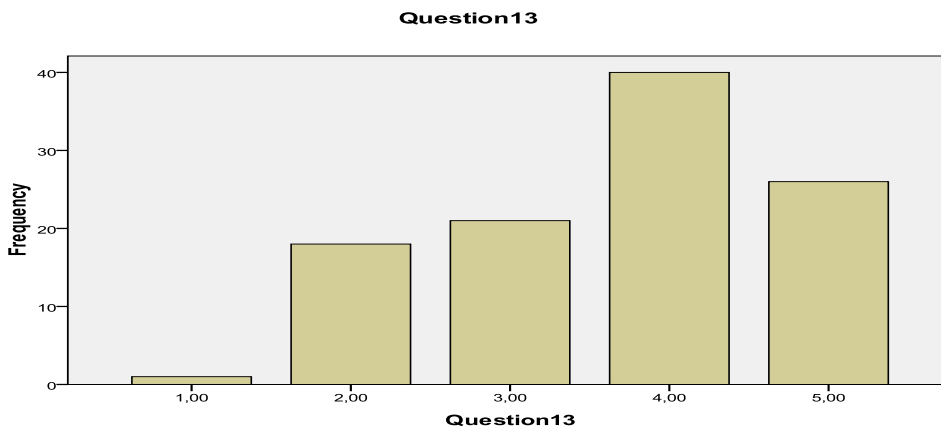
Item n° 13 : le service de l'audit interne bénéficie des moyens nécessaires pour mesurer et évaluer les risques.

Tableau (32) : Réponses des répondants sur la question n°13.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	1	,9	,9	,9
2,00	18	17,0	17,0	17,9
3,00	21	19,8	19,8	37,7
4,00	40	37,7	37,7	75,5
5,00	26	24,5	24,5	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS

Figure (39) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°13.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS

Contrairement ceux qui ont déclaré pas d'accord et pas du tout d'accord (17.9%) et qui ont déclaré neutre avec un taux de (19.8%). l'effet que « le service de l'audit interne bénéficie des moyens nécessaires pour mesurer et évaluer les risques », un taux de 62.2% des membres de l'échantillon ont répondu d'accord et tout à fait d'accord, ce qui confirme que la réussite de la fonction d'audit interne dépend de la disponibilité des moyens et des capacités.

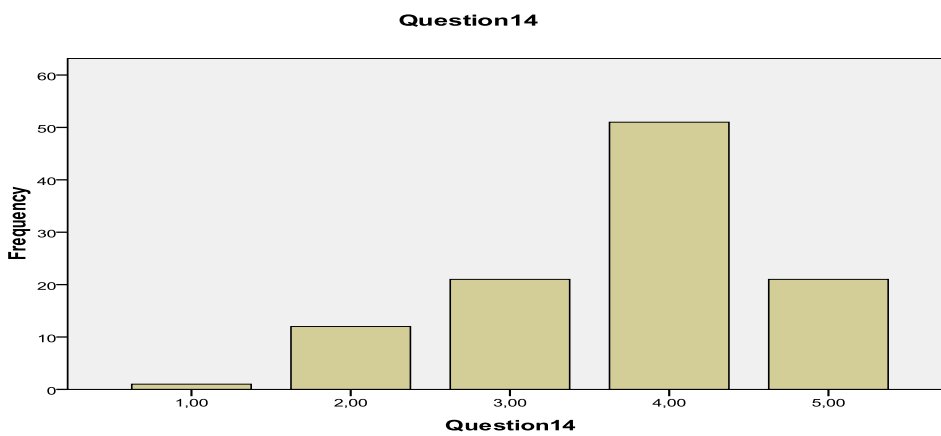
Item n°14 : L'audit interne se concentre sur la gestion des risques pour une bonne gouvernance.

Tableau (33) : Réponses des répondants sur la question n°14.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	,9	,9	,9
	2,00	12	11,3	11,3	12,3
	3,00	21	19,8	19,8	32,1
	4,00	51	48,1	48,1	80,2
	5,00	21	19,8	19,8	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (40) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°14.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau ci-dessus, montre qu'un taux de 67.9% de réponses par d'accord et tout à fait d'accord, l'a où l'audit interne se concentre sur la gestion des risques pour assurer une bonne gouvernance, ce qui laisse supposer qu'aujourd'hui, la gestion des risques est devenu un centre de préoccupation de l'audit interne afin d'arriver à une bonne gouvernance, tandis qu'un taux de 12% des réponses par pas d'accord et pas du tout d'accord, en bref nous soulignons que le pourcentage de la neutralité a atteint un taux de 19.8%.

Axe 3 : Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance à travers la réduction de l'asymétrie d'information.

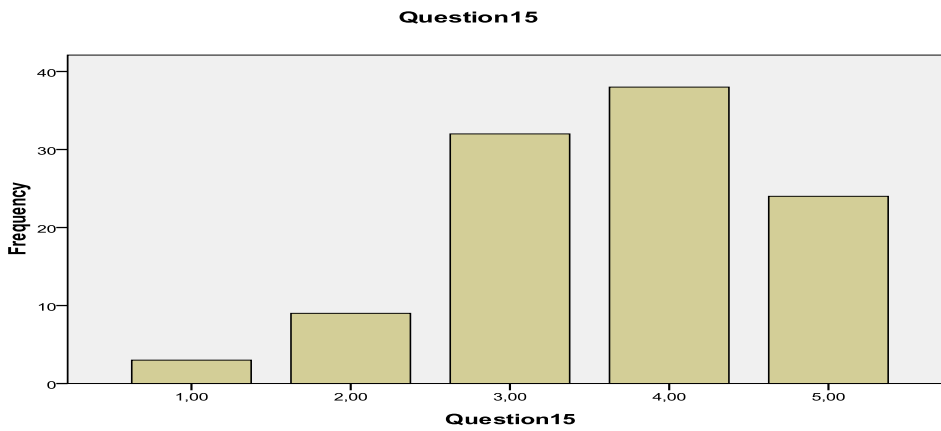
Item n°15 : L'audit interne permet une présentation des informations fiables et pertinentes pour le comité d'audit et le conseil d'administration pour la prise des décisions stratégiques.

Tableau (34) : Réponses des répondants sur la question n°15.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	2,8	2,8	2,8
	2,00	9	8,5	8,5	11,3
	3,00	32	30,2	30,2	41,5
	4,00	38	35,8	35,8	77,4
	5,00	24	22,6	22,6	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (41) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°15.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Ici le pourcentage est lié à ceux qui sont d’accord, et que le comité d’audit renforce le rôle de celui ci pour diminuer l’asymétrie d’information qui a atteint un taux de 58.4%, ce qui signifie que ce dernier joue un rôle essentiel dans la fonction d’audit surtout dans le renforcement de son indépendance, tandis qu’un taux de 11.1% montre le contraire, finalement il emporte de souligner que le pourcentage de neutralité a atteint un taux de 30.2%.

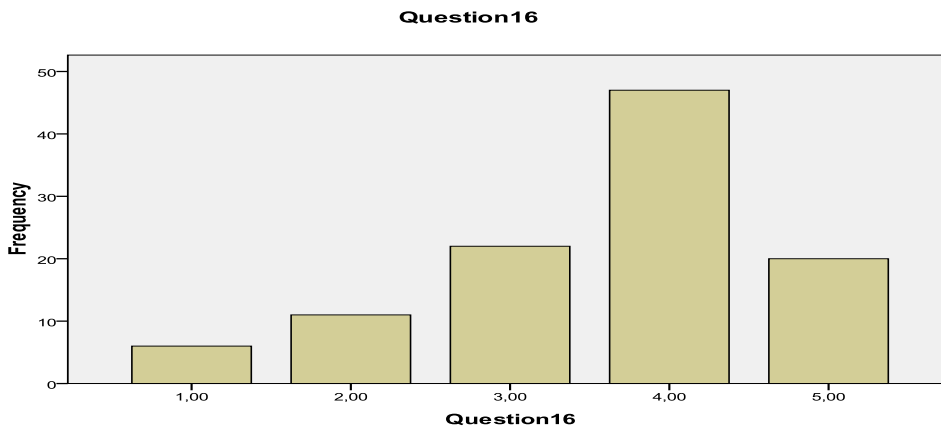
Item n°16 : ‘L’audit interne permet une transparence et une crédibilité des états financiers accordés aux actionnaires?’.

Tableau (35) : Réponses des répondants sur la question n°16.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	5,7	5,7	5,7
	2,00	11	10,4	10,4	16,0
	3,00	22	20,8	20,8	36,8
	4,00	47	44,3	44,3	81,1
	5,00	20	18,9	18,9	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (42) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°16.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

On remarque selon le tableau ci-dessous, qu’un taux de 63.2% des répondants ont déclaré d’accord et tout à fait d’accord, et que « L’audit interne donne une transparence et une crédibilité des états financiers accordés aux actionnaires, car il est un outil essentiel pour la protection de leur droits et de les maintenir, dont on constate que le pourcentage de la neutralité a atteint 16.1%.

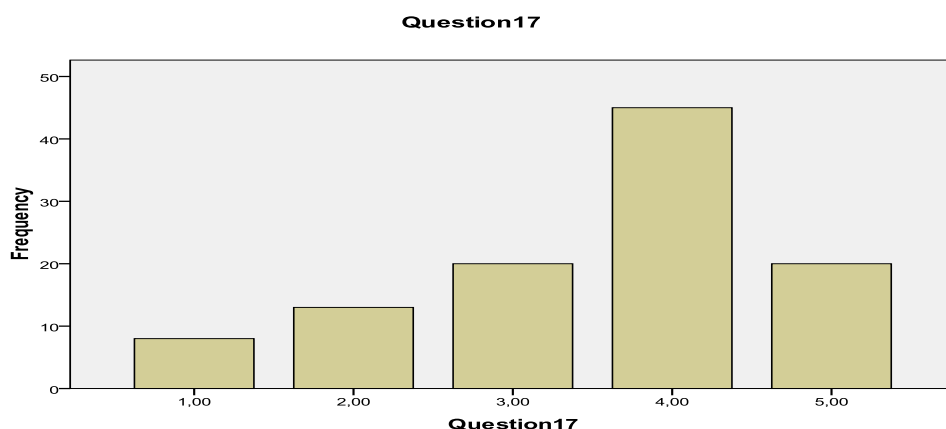
Item n°17 : L’audit interne aide à vérifier l’exactitude des états financiers et des informations financiers administrés à l’auditeur externe pour la certification et la réduction de l’asymétrie d’information’.

Tableau (36) : Réponses des répondants sur la question n°17.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	8	7,5	7,5	7,5
	2,00	13	12,3	12,3	19,8
	3,00	20	18,9	18,9	38,7
	4,00	45	42,5	42,5	81,1
	5,00	20	18,9	18,9	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (43) : Histogramme présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°17.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

On constate à travers le tableau n°17, un taux de 61.4% des membres de l’échantillon qui ont répondu d’accord et tout à fait d’accord, et que l’audit interne aide à vérifier l’exactitude des états financiers administrés à l’auditeur externe, pour la certification et la non –asymétrie d’information, et cela est dû à l’intégration de deux fonction où l’auditeur externe utilise le rapport final de l’audit interne dans l’exercice des ses fonctions, principalement la certification des comptes annuels et des états financiers. Tandis qu’un taux de 19.8% des répondants est à l’opposition de cette idée, en bref un taux de 18.9 ont déclaré neutre.

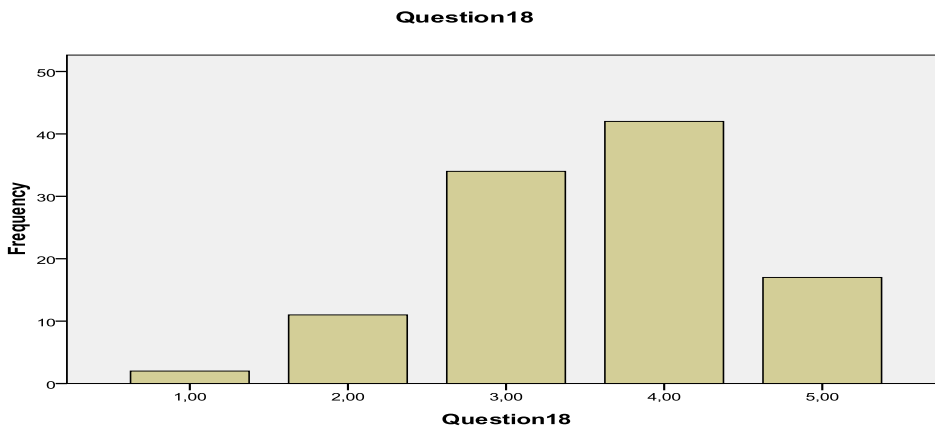
Item n°18 : Le rapport d’audit remis par l’auditeur interne au conseil d’administration permettent de réduire l’asymétrie d’informations.

Tableau (37) : Réponses des répondants sur la question n°18.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	1,9	1,9	1,9
	2,00	11	10,4	10,4	12,3
	3,00	34	32,1	32,1	44,3
	4,00	42	39,6	39,6	84,0
	5,00	17	16,0	16,0	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (44) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°18



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Le tableau ci-dessus indique qu’un taux de 55.6% des réponses par d’accord et tout à fait d’accord, et en conséquent le rapport d’audit remis par l’auditeur interne au conseil d’administration permet de réduire l’asymétrie d’information. Ce qui confirme le rattachement de l’audit interne au conseil d’administration en donnant une plus grande indépendance que celui de son rattachement à la direction générale, tandis on constate que les réponses par pas d’accord et pas du tout d’accord a atteint un pourcentage de 12.3%, en fin ceux qui ont répondu neutre représentent 32.1%.

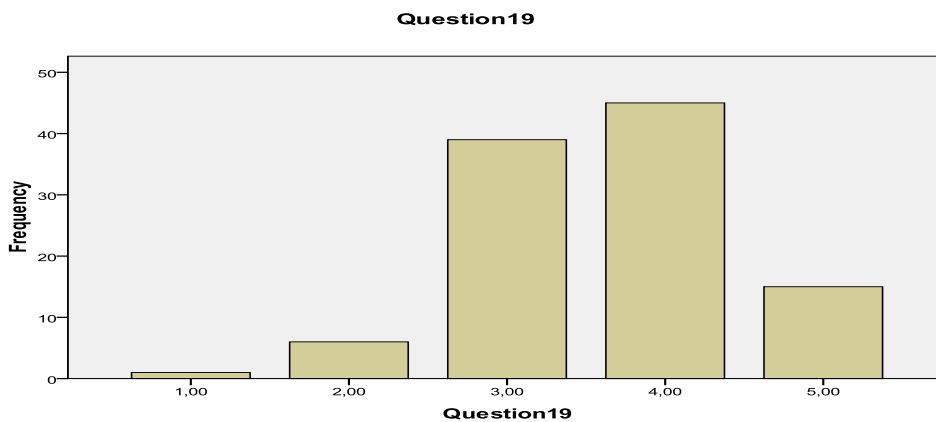
Item n°19 : L’audit interne contribue à la réduction de l’asymétrie d’informations entre les managers et les actionnaires pour améliorer la gouvernance.

Tableau (38) : Réponses des répondants à la question n°19.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	,9	,9	,9
	2,00	6	5,7	5,7	6,6
	3,00	39	36,8	36,8	43,4
	4,00	45	42,5	42,5	85,8
	5,00	15	14,2	14,2	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (45) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°19.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

A travers les résultats exposés dans le tableau ci-dessus, nous constatons un taux de 56.7% des membres de l’échantillon ont répondu d’accord et tout à fait d’accord, et qui fait que l’audit interne participe à la réduction de l’asymétrie d’informations entre les managers et les actionnaires à fin d’améliorer la gouvernance, ce qui signifie que l’asymétrie d’informations est considérée comme l’un des plus importante conflits d’intérêts existés entre les managers et les propriétaires, l’audit interne à ce titre, doit la réduire afin d’arriver à une bonne gouvernance, outre ces points présentés. Nous ajoutons les remarques suivantes : ceux qui ont répondu pas du tout d’accord et pas d’accord représentent seulement 6.6%, tandis que 36.8% des répondants ont déclaré neutre.

AXE N°04 : L’importance de La fonction d’audit interne dans la protection des droits des parties prenantes.

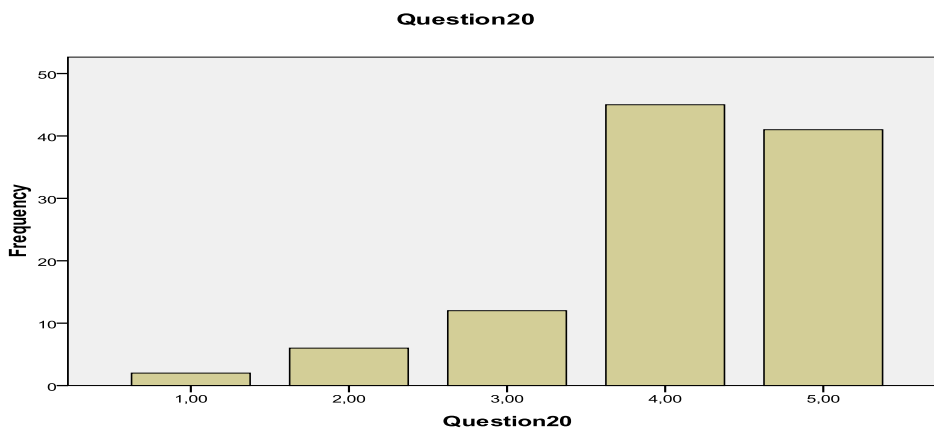
Item n°20 : L’audit interne permet une présentation des informations fiables et pertinentes pour le comité d’audit et le conseil d’administration pour la prise des décisions stratégiques.

Tableau (39) : Réponses sur la question n°20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	1,9	1,9	1,9
	2,00	6	5,7	5,7	7,5
	3,00	12	11,3	11,3	18,9
	4,00	45	42,5	42,5	61,3
	5,00	41	38,7	38,7	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (46) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°20.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

D'après les résultats, un pourcentage de 81.2% a confirmé que l'audit interne permet une présentation des informations fiables et pertinentes pour le comité d'audit et le conseil d'administration pour la prise des décisions stratégiques. Ceci explique bien l'importance de ces informations surtout si nous savons que l'entreprise vit dans à un environnement incertain et complexe où les risques portent une grande parties, finalement peu des répondants ont refusé totalement l'idée sinon les autres étaient neutre. (7.6%, 11.3%).

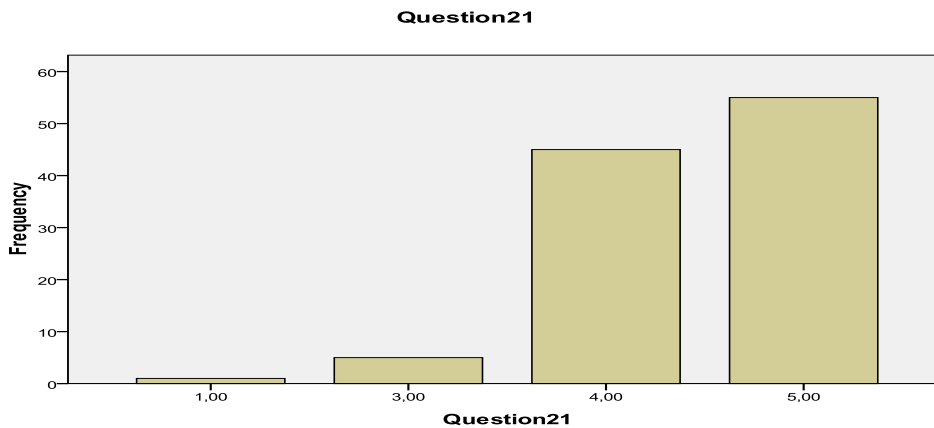
Item n°21 : L’audit interne permet une présentation des informations pour la direction générale afin de l’aider dans ses fonctions et de contrôler le travail de l’entreprise.

Tableau (40) : Réponses des répondants sur la question n°21.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	,9	,9	,9
	3,00	5	4,7	4,7	5,7
	4,00	45	42,5	42,5	48,1
	5,00	55	51,9	51,9	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure (47) : Histogrammes présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°21.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

La plus part des membres de l’échantillon ont confirmé que l’audit interne permet la présentation des informations pour la direction générale afin de l’aider dans ses fonctions et de contrôler le travail de l’entreprise, ils affichent le pourcentage le plus élevé (94.4%), il s’agit de ceux qui ont répondu d’accord ou tout à fait d’accord. En revanche, 0.9% ont déclaré pas du tout d’accord.

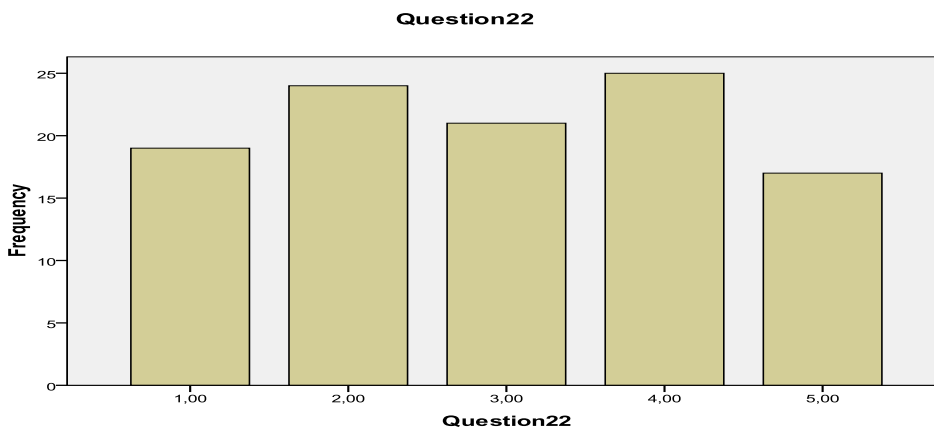
Item n°22 : ‘L’audit interne permet aux employés d’avoir une idée sur la situation de l’entreprise.’”

Tableau (41) : Réponses des répondants sur la question n°22.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	19	17,9	17,9	17,9
	2,00	24	22,6	22,6	40,6
	3,00	21	19,8	19,8	60,4
	4,00	25	23,6	23,6	84,0
	5,00	17	16,0	16,0	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Figure (48) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°22.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

39.6% des répondants ne sont que « moyennement d’accord et tout à fait d’accord » en matière de l’aide qui peut offrir l’audit interne aux employés, ce qui explique l’absence d’un audit sociale chargé d’assurer les relations internes au sein des entreprises, en inverse un taux

de 40.5% a déclaré pas d'accord et pas du tout d'accord, tandis qu'un taux de 19.6% a déclaré neutre.

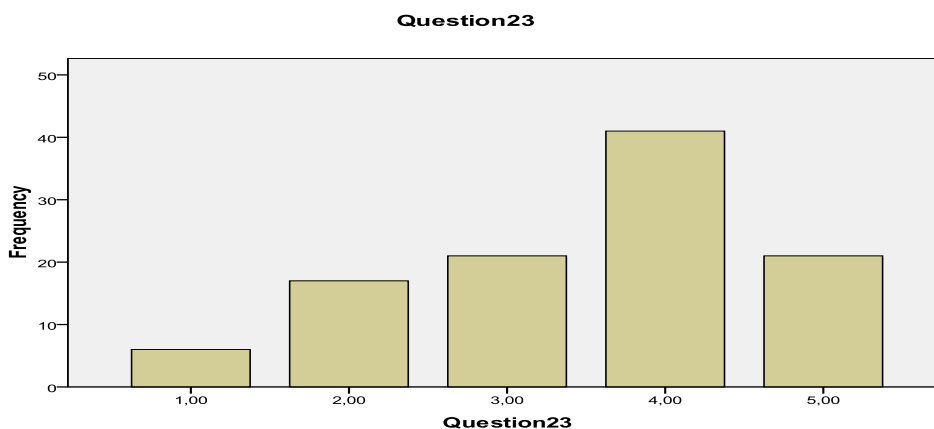
Item n°23 : 'L'audit interne permet de protéger les biens des actionnaires à travers la déclaration de l'exactitude des rapports et états financiers.'

Tableau (42) : Réponses des répondeur sur la question n°23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	5,7	5,7	5,7
	2,00	17	16,0	16,0	21,7
	3,00	21	19,8	19,8	41,5
	4,00	41	38,7	38,7	80,2
	5,00	21	19,8	19,8	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Figure (49) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°23.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Comme il est indiqué dans le tableau n°42, plus de la moitié des participants à l'enquête « 58.5% » indiquent que l'audit interne permet de protéger les biens des actionnaires à travers

la déclaration de l'exactitude des rapports et les états financiers, tandis que 21.7% ont déclaré le contraire, et seulement 19.8% ont déclaré neutre, il apparaît clairement que la relation entre l'audit interne et les actionnaires peuvent être améliorées.

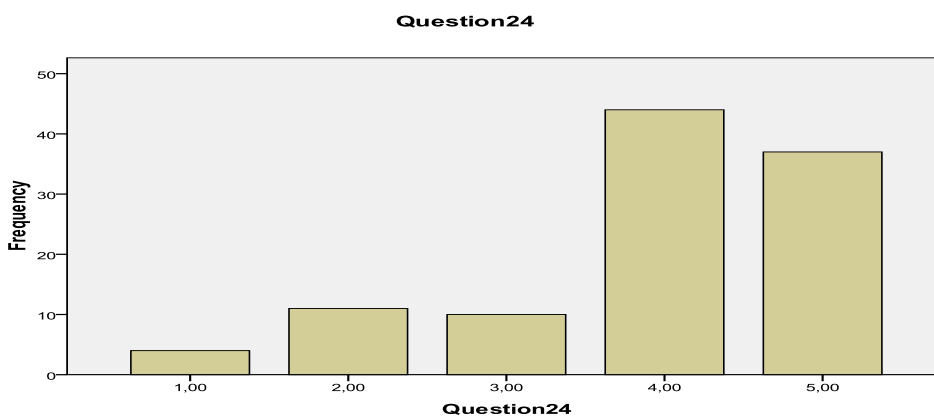
Item n°24 : 'L'audit interne facilite les tâches de l'auditeur externe pour exercer son métier en de bonne condition.

Tableau (43) : Réponses des répondeur sur la question n°24.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	4	3,8	3,8	3,8
	2,00	11	10,4	10,4	14,2
	3,00	10	9,4	9,4	23,6
	4,00	44	41,5	41,5	65,1
	5,00	37	34,9	34,9	100,0
	Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Figure (50) : Histogrammes présentant le degré d'approbation des répondants sur la question n°24.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

76.4% des auditeurs de l'échantillon constatent que l'audit interne facilite les tâches de l'auditeur externe pour exercer son métier en de bonne condition, ce qui assure l'importance du rapport d'audit interne dans la mission de celle de l'audit externe. Ce résultat est conforme

à la norme (610) « Normes Internationales d’Audit » qui exige : « **Lorsque l’entité dispose d’un audit interne, le commissaire aux comptes prend connaissance du fonctionnement et des objectifs qui lui sont assignés. Il peut utiliser les travaux réalisés par l’audit interne en tant qu’éléments collectés au titre des assertions qu’il souhaite vérifier** ». Tandis que 4.8% représente ceux qu’ont déclaré pas d’accord et pas du tout d’accord, à la fin le taux de la neutralité représente 9.4%.

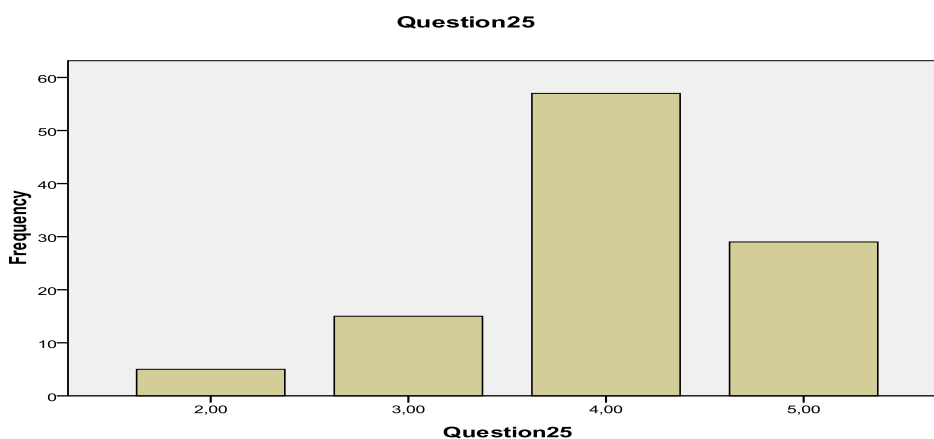
Item n°25 : ‘Les rôles présentés par l’auditeur interne aux participants de la gouvernance d’entreprise aident à améliorer la gouvernance’.

Tableau (44) : Réponses sur la question n°25.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	5	4,7	4,7	4,7
3,00	15	14,2	14,2	18,9
4,00	57	53,8	53,8	72,6
5,00	29	27,4	27,4	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Figure (51) : Histogrammes présentant le degré d’approbation des répondants sur la question n°25.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Les rôles présentés par l’auditeur interne aux participants de la gouvernance d’entreprise aident à améliorer cette dernière, et ils l’ont jugée satisfaisante dont son pourcentage à atteint un taux de 81.1%, selon les répondants, l’audit interne est un mécanisme essentiel dans l’assurance de l’efficacité des parties prenantes afin de réaliser une bonne gouvernance. En revanche, 4.7% ont déclaré non satisfaisante, tandis que ceux qui ont déclaré neutre représentent un taux de 14.2%.

En plus, nous avons calculé les moyennes et les déviations standard contenues dans le questionnaire dans son ensemble, comme l’indiquent le tableau suivant :

Tableau (45) : Les moyennes et les déviations standard des questions du questionnaire
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Question1	106	1,00	5,00	3,7264	1,41780
Question 2	106	2,00	5,00	4,3679	,74738
Question3	106	2,00	5,00	4,5566	,58684
Question4	106	1,00	5,00	4,3208	,84569
Question5	106	3,00	5,00	4,4434	,61845
Question6	106	1,00	5,00	3,9434	,98397
Question7	106	1,00	5,00	4,2075	,98287
Question8	106	1,00	5,00	4,2453	,87081
Question9	104	1,00	5,00	4,1346	,77657
Question10	105	1,00	5,00	3,4857	1,12758
Question11	106	1,00	5,00	3,5000	1,07127
Question12	106	1,00	5,00	3,8113	1,01525
Question13	106	1,00	5,00	3,6792	1,05602
Question14	106	1,00	5,00	3,7453	,93667
Question15	106	1,00	5,00	3,6698	1,01157
Question16	106	1,00	5,00	3,6038	1,08390
Question17	106	1,00	5,00	3,5283	1,15641
Question18	106	1,00	5,00	3,5755	,94565
Question19	106	1,00	5,00	3,6321	,83181

Question20	106	1,00	5,00	4,1038	,94546
Question21	106	1,00	5,00	4,4434	,67725
Question22	106	1,00	5,00	2,9717	1,35547
Question23	106	1,00	5,00	3,5094	1,14846
Question24	106	1,00	5,00	3,9340	1,09778
Question25	106	2,00	5,00	4,0377	,77980
Valid N (listwise)	103				

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Tableau (46) : Résumé des réponses des répondants sur les questions du premier axe

Questions de l'axe 1		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord	moyen	Déviati on standard	résultat
Question 1	fréquence	13	14	4	33	42	3.72	1.41	
	Taux	12.3	13.2	3.8	31.1	39.6			
Question 2	fréquence		2	11	39	54	4.37	0.75	
	taux		1.9	10.4	36,8	50.9			
Question 3	Fréquence		1	2	40	63	4.56	0.58	
	taux		0.9	1.9	37.7	59.4			
Question 4	fréquence	1	4	8	40	53	4.33	0.85	
	taux	0.9	3.8	7.5	37.7	50			
Question 5	fréquence			7	45	54	4.44	0.61	
	taux			6.6	42.5	50.9			
Question 6	Fréquence	3	6	18	46	33	3.94	0.99	
	Taux	2.8	5.7	17	43.4	31.1			
Résultat de l'axe 1	fréquence	17	27	50	243	53	4.22	0.55	
	Taux	5.33	5.1	7.87	38.2	46.98			

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Les résultats présentés dans le tableau ci-dessus, montrent le degré d’approbation des répondants sur l’évaluation des Items du questionnaire selon le premier axe, et indiquant, «La contribution de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance d’entreprise à travers l’évaluation de l’efficacité du système de contrôle interne. », en effet, le degré total de la moyenne pour cet axe a atteint 4.22, soit un degré plus grand que de degré d’approbation moyenne 3, cela veut dire que ce degré d’approbation des membres de l’échantillon sur le total des questions de cet axe était tout à fait d’accord.

Tableau (47) : Résumé des réponses des répondants sur les questions de deuxième axe

Questions de l'axe 2		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord	moyen	Déviati on standard	résultat
Question 7	fréquence	3	4	12	36	51	4.20	0.99	
	Taux	2.8	3.8	11.3	34	48.1			
Question 8	fréquence	1	6	6	46	47	4.24	0.87	
	taux	0.9	5.7	5.7	43.4	44.3			
Question 9	Fréquence	1	2	13	54	34	4.14	0.78	
	taux	0.9	1.9	12.3	50.9	32.1			
Question 10	fréquence	5	20	17	45	18	3.49	1.13	
	taux	4.7	18.9	16	42.5	17			
Question 11	fréquence	1	23	25	36	21	3.50	1.08	
	taux	0.9	21.7	23.6	34	19.8			
Question 12	Fréquence	3	11	15	51	26	3.81	1.01	
	Taux	2.8	10.4	14.2	48.1	24.5			
Question 13	Fréquence	1	18	21	40	26			
	taux	0.9	17	19.8	37.7	24.5			
Question 14	Fréquence	1	12	21	51	21	3.74	0.94	
	taux	0.9	11.3	19.8	48.1	19.8			
Résultat de l'axe 2	fréquence	16	96	130	359	244	3.84	0.64	
	Taux	1.85	11.34	15.33	42.33	28.76			

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Alors que, le second axe indique que « compter sur l’audit interne comme étant un outil principal dans la gestion des risques afin d’améliorer la gouvernance. », qui a obtenue un degré total de la moyenne 3.84, il est aussi plus grand que celui de l’approbation moyenne représentant 3, cela signifie que le degré d’approbation des membres de l’échantillon sur le total des questions de cet axe était aussi tout à fait d’accord.

Tableau (48) : Résumé des réponses des répondants sur les questions du troisième axe

Questions de l’axe 3		Pas du tout d’accord	Pas d’accord	neutre	D’accord	Tout à fait d’accord	moyen	Déviaton standard	résultat
Question 15	fréquence	3	9	32	38	24	3.67	1.02	
	Taux	2.8	8.5	30.2	35.8	22.6			
Question 16	fréquence	6	11	22	47	20	3.61	1.08	
	taux	5.7	10.4	20.8	44.3	18.9			
Question 17	Fréquence	8	13	20	45	20	3.52	1.15	
	taux	7.5	12.3	18.9	42.5	18.9			
Question 18	fréquence	7.5	12.3	18.9	42.5	18.9	5.57	0.94	
	taux	2	11	34	42	17			
Question 19	fréquence	1	6	39	45	15	3.63	0.83	
	taux	0.9	5.7	36.8	42.5	14.2			
Résultat de l’axe 2	fréquence	20	50	147	217	96	3.61	0.71	
	Taux	3.76	9.46	27.76	40.94	18.12			

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

En ce qui concerne le troisième axe « Le rôle de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance à travers la réduction de l’asymétrie d’information », nous constatons que le degré total de la moyenne représente 3.61 supérieure à celui du degré d’approbation moyenne 3, ceci nous amène à dire que le degré d’approbation des membres de l’échantillon sur le total des questions de cet axe était d’accord.

Tableau (49) : Résumé des réponses des répondants sur les questions du quatrième axe

Questions de l'axe 4		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord	moyen	Déviati on standard	résultat
Question 20	fréquence	2	6	12	45	41	4.11	0.95	
	Taux	1.9	5.7	11.3	42.5	38.7			
Question 21	fréquence	1		5	45	55	4.44	0.67	
	taux	0.9		4.7	42.5	51.9			
Question 22	Fréquence	19	24	21	25	17	2.97	1.35	
	taux	17.9	22.6	19.8	23.6	16			
Question 23	fréquence	6	16	19.8	38.7	19.8	3.50	1.15	
	taux	5.7		9.5	47.6	38.1			
Question 24	fréquence	4	11	10	44	37	3.93	1.10	
	taux	3.8	10.4	9.4	41.5	34.9			
Question 25	Fréquence		5	15	57	29	4.04	0.77	
	Taux		4.7	14.2	53.8	27.4			
Résultat de l'axe 2	fréquence	32	63	84	257	200	3.84	0.64	
	Taux	6.04	11.88	13.2	40.43	31.45			

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Bref, le dernier axe qui souligne « l'importance de la fonction d'audit interne dans la protection des droits des parties prenantes. » a obtenue lui aussi un degré total de la moyenne (3.84) supérieur de celui de d'approbation moyenne (3), ce qui explique que le degré d'approbation des membres de l'échantillon sur le total des questions de cet axe est aussi d'accord.

2.3 Teste des hypothèses :

Teste de la normalité (KOLMOGOROV-SMIRNO Z)

Le but de l'utilisation de ce teste est de savoir si les données sont sujettes à la distribution normale ou non, il est nécessaire de tester les hypothèses, car la plupart des testes paramétriques exigent que la distribution soit normale, Le tableau suivant montre les résultats

du teste où N représente la valeur du seuil de signification supérieur à 0.05 ($\text{sig} > 0.05$), ce qui nous permet de confirmer que les données suivent une distribution normale, et peut donc utiliser les testes paramétriques.

Tableau (50) : Test de la loi normale

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		hypothèse 01	hypothese02	hypothese03	hypothese04
N		106	106	106	106
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4,2264	3,8484	3,6019	3,8333
	Std. Deviation	,55691	,64060	,71952	,64365
Most Extreme Differences	Absolute	,114	,084	,082	,087
	Positive	,082	,070	,082	,087
	Negative	-,114	-,084	-,065	-,086
Kolmogorov-Smirnov Z		1,172	,866	,849	,891
Asymp. Sig. (2-tailed)		,128	,441	,467	,406

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Afin de tester les hypothèses, nous avons utilisé le teste ‘T pour un échantillon unique’ (Sample T-TestOne), la logique de cette méthode indique que :

Si la valeur de « t » calculée est supérieure à la valeur de « t » tableur qui est égale à 1.674, et que la moyenne calculée à partir des données de l'échantillon est supérieur à la moyenne empirique (3), et que le niveau de signification est inférieur ou égale à 0.05, tandis que le poids relatif est supérieur à 60%, dans ce cas nous acceptons l'hypothèse alternative et on rejette l'hypothèse nulle.

En revanche, si la valeur de « t » calculée est inférieur à la valeur de « t » tableur qui est égale à 1.674, et que la moyenne calculée à partir des données d'échantillon est inferieur à la

moyenne empirique (3), et que le niveau de signification est supérieur à 0.05, cela signifie qu'on rejette l'hypothèse alternative et on accepte l'hypothèse nulle.

Première hypothèse :

Il a été noté précédemment que les six premiers items du questionnaire ont été consacrés à mesurer la capacité de l'audit interne à améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne. Le tableau suivant montre les résultats du teste T-TEST du premier axe.

Tableau (51) : Résultats du teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants sur « la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation efficace du système de contrôle interne. »

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hypothese01	106	4,2264	,55691	,05409

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Hypothese 01	78,133	105	,000	4,22642	4,1192	4,3337

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

H₀ : L'audit interne ne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.

Pour tester cette hypothèse, nous allons comparer la moyenne des réponses du premier axe qui indique « La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.», avec celle de la moyenne empirique qui est (3) sur l'échelle de lickaret utilisé.

Selon les résultats, du teste (T) pour l'échantillon unique, observés dans le tableau ci-dessus, la moyenne des réponses sur les questions du premier axe qui indique « L'audit interne ne peut contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne » a atteint la valeur de 4.22, ainsi qu'une déviation standard valorisée à 0.55. Pour ce qui est de la valeur / t / déjà calculée, elle représente 78.13 elle est supérieure à sa valeur tableur qui est de 1.657.

De ces résultats, nous pouvons rejeter l'hypothèse nulle selon laquelle l'audit interne ne contribue pas à améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne, et accepter l'hypothèse alternative qui indique que l'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne

Deuxième L'hypothèse :

Cet axe comprend huit (08) items destinées à étudier l'efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques et ceci à travers le suivi et l'évaluation du processus de gestion des risques dans l'entreprise. Le tableau suivant montre les résultats de teste T « One-sample Test » concernant le deuxième axe.

Tableau (52) : Résultats de teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants sur la possibilité de compter sur l'audit interne comme étant un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hypothese02	106	3,8484	,64060	,06222

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Hypothese02	61,851	105	,000	3,84838	3,7250	3,9718

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

La deuxième hypothèse indique que :

H₀ : On ne peut pas compter sur l'audit interne comme un outil principal dans la gestion des risques pour améliorer la gouvernance.

Pour tester cette hypothèse nous nous basons sur la comparaison entre la moyenne des réponses du deuxième axe, selon lequel « l'audit interne est considéré comme un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance. », et la moyenne empirique qui est de (3) sur l'échelle de Lickert utilisé.

Le teste « T » pour l'échantillon unique, nous a démontré à travers les résultats cités dans le tableau ci-dessus que la moyenne des réponses sur les questions du deuxième axe indiquant que « l'efficacité de L'audit interne comme un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance » a atteint 3.84, et une déviation standard de 0.64, quant à la valeur de / t / calculée, elle est de 61.85 et représente une valeur supérieure à sa valeur tableur qui est 1.674. A partir de cette analyse, nous pouvons rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative qui valorise L'audit interne comme un outil principal dans la gestion des risques pour améliorer la gouvernance.

Troisième hypothèse :

Différent au précédent axe, celui-ci comprend cinq (05) items distribués afin de savoir l'impact de l'audit interne sur la qualité de l'information et la réduction de son asymétrie, et le tableau (48) affiche les résultats de T- Teste « One-Sample Test » en ce qui concerne le troisième axe.

Tableau (53) : Résultats de teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hypothese03	106	3,6019	,71952	,06989

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Hypothese03	51,539	105	,000	3,60189	3,4633	3,7405

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

H₀ : L'audit interne ne peut réduire l'asymétrie d'information qui est nécessaire pour une bonne gouvernance ;

Afin de tester l'hypothèse qui stipule que « l'audit interne ne peut réduire l'asymétrie d'information qui est nécessaire pour une bonne gouvernance d'entreprise », nous avons utilisé la comparaison entre la moyenne des réponses du troisième axe et la moyenne empirique qui est de (3) sur l'échelle de lickaret utilisée.

Le teste « T » pour l'échantillon unique, nous a démontré à travers les résultats cités dans le tableau ci-dessus que la moyenne des réponses sur les questions du deuxième axe qui indique « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance à travers la réduction de l'asymétrie d'information.» a atteint une valeur de 3.60, une valeur de déviation standard de 0.71 et une valeur / t / de 51.53 qui est supérieure à la valeur tableur qui est égale à 1.674. De ce fait, on peut rejeter l'hypothèse nulle qui indique d'une part que « l'audit interne ne peut réduire l'asymétrie d'information pour une bonne gouvernance d'entreprise » et d'autre part accepter l'hypothèse alternative selon laquelle l'audit interne peut réduire l'asymétrie d'information pour une bonne gouvernance d'entreprise.

Quatrième hypothèse :

Ce dernier axe comprend six (06) items, et il s’articule autour du renforcement par la fonction d’audit interne des efforts visant à protéger les droits des parties prenantes, autour de l’évaluation et autour du contrôle des procédures afin d’améliorer la performance financière de l’organisation. Le tableau ci-dessus affiche les résultats de T-test pour le quatrième axe.

Tableau (54) : Résultats de teste (T) pour échantillon unique des degrés des réponses des répondants et le renforcement de la fonction d’audit interne aux efforts qui visent la protection des parties prenantes.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hypothese04	106	3,8333	,64365	,06252

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Hypothese04	61,317	105	,000	3,83333	3,7094	3,9573

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du SPSS.

Le quatrième axe indique :

Ho : La fonction de l’audit interne ne renforce pas les efforts de protection des droits des parties prenantes.

Afin de tester la dernière hypothèse, nous avons comparé la moyenne des réponses du quatrième axe, qui montre que « l’importance de la fonction d’audit interne dans la protection des droits des parties prenantes », avec la moyenne empirique qui est de (3) sur l’échelle lickert utilisée.

Et après avoir réalisé le teste (T) pour l’échantillon unique, nous avons obtenu les résultats qui sont mentionnés dans le tableau (48). En effet, ces résultats montrent que la moyenne des

réponses sur les questions du quatrième axe, indiquant « La fonction d’audit interne renforce les efforts qui visent la protection des parties prenantes », a atteint une valeur de 3.83, une valeur de 0.64 de la déviation standard, et une valeur t de 61.317 qui se trouve plus grande que la valeur du tableur qui représente 1.674, ce qui nous emmène, d’une part, à rejeter l’hypothèse nulle indiquant que « la fonction d’audit interne ne renforce pas les efforts qui visent la protection des parties prenantes », et d’autre part, d’accepter l’hypothèse alternative indiquant que « La fonction d’audit interne renforce les efforts qui visent la protection des parties prenantes ».

CONCLUSION DE CHAPITRE IV

Cette étude a permis de montrer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers la préparation d'un questionnaire qui a pour effet d'obtenir les points de vue des spécialistes dans un certain nombre d'entreprises algériennes, et par conséquent, nous avons conclu un ensemble de résultats résumés comme suit :

- Les résultats du questionnaire en ce qui concerne le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation efficace du système de contrôle interne montrent que les répondants sont bien conscients du nouveau rôle que doit jouer l'audit interne dont ce dernier représente l'assurance de l'existence d'un système efficace de contrôle interne à travers sa veille sur les points qui sont comme suit:

- 1- La nécessité d'informer le niveau administratif sur n'importe quelle complaisance dans le système de contrôle interne, mais dans les cas où les complaisances sont énormes, l'auditeur interne doit informer le conseil d'administration et la direction générale ;
- 2- l'audit interne doit prendre des mesures de suivi et d'informer le conseil d'administration de toutes les lacunes qui ont été signalées précédemment et qui n'ont pas été corrigées.
- 3- Vérifier que le conseil d'administration est conscient de ses responsabilités dans la mise en place du système de contrôle interne.

- En ce qui concerne le deuxième axe, qui indique que l'audit interne est un outil majeur dans la gestion des risques pour une bonne gouvernance, les résultats montrent que les répondants sont unanimes quant au rôle efficace que joue l'audit interne pendant l'évaluation primaire des risques, quant aux recommandations que l'audit interne doit proposer afin de permettre de bien gérer les risques et les maîtriser, et quant à l'évaluation de l'efficacité et l'efficience des procédures proposés et le suivi du plan d'action.

- Les résultats du questionnaire concernant le rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie d'information afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise affichent que les répondants considèrent que l'audit interne est devenu un moyen efficace pour protéger les intérêts des actionnaires à travers l'assurance de l'intégrité des informations financières.

- Les résultats liés à l'importance de la fonction de l'audit interne dans la protection des droits des parties prenantes démontrent que les assurances données par l'audit interne en ce qui concerne l'intégrité, la qualité et la fiabilité de l'information financière permettent aux

parties prenantes de bien connaître la situation de leur entreprise ce qui leur assurent une satisfaction concernant sa performance.

CONCLUSION GÉNÉRALE

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'objet de cette thèse est de savoir comment l'audit interne peut-il contribuer à améliorer la gouvernance des entreprises algériennes, c'est-à-dire, comment peut-il assurer une bonne gouvernance. Dans ce domaine, le phénomène audit interne était considéré chez plusieurs auteurs (Grayling A.A et Myers P.M., 2006 ; Catre J., 2005, Ebondon E., 2007) comme étant un mécanisme essentiel pour diminuer les risques de l'entreprise et contribuer à crée de la valeur, dans le cadre d'une recherche sur le nouveau rôle de l'audit interne. Toutefois, il n'existe que très peu d'études sur l'audit interne et la gouvernance d'entreprise dans le domaine expérientiel.

La revue de littérature effectuée dans le domaine d'audit démontre une grande richesse en ce qui concerne l'importance de l'audit externe comme un instrument de prévention et de détection des irrégularités des procédures comptables dans la gouvernance d'entreprise mais des déficiences pour ce qui est de rôle de l'audit interne dans le renforcement de la confiance entre manager (agent) et actionnaire (propriété). En effet, les apports des chercheurs se limitent à rechercher les variables pour expliquer uniquement le rôle de l'audit externe sans cohérence avec l'audit interne dans la protection des procédures comptable.

Nous avons tenté de répondre à notre problématique sur l'amélioration de la gouvernance des entreprises algériennes reposant sur un certains éléments qui peuvent être considérés comme les principaux facteurs d'une bonne gouvernance d'entreprise. Donc, notre principale contribution par apport aux études précédentes constate que les acteurs déterminants du rôle de la fonction d'audit interne ont une influence sur la bonne gouvernance d'entreprise ainsi que les domaines auxquels contribue l'audit interne pour améliorer la gouvernance d'entreprise.

Notre recherche comporte quatre chapitres. Dans le premier chapitre, nous avons tenté d'enrichir l'aspect théorique de l'audit interne, ce dernier il nous a conduit à identifier les principales questions économiques que pose le phénomène audit interne au regard de plusieurs points riches vue par des auteurs et des spécialistes. Nous avons constaté un manque dans les fondements théoriques de ce domaine de recherche.

Nous avons, par conséquent, tenté de remédier à cette faiblesse en proposant un cadre conceptuel de la relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise. À travers ce chapitre, nous avons essayé de montrer l'importance de ce mécanisme au sein de l'entreprise et comment il est passé d'une fonction de contrôle à un partenaire stratégique dans le business. En effet, il évalue la politique de l'entreprise, c'est-à-dire de vérifier si cette politique conformes à la stratégie de l'entreprise, en d'autre terme, de vérifier dans quelle mesure cette politique et stratégie sont en ligne avec les objectifs de l'entreprise. On parle ici d'audit stratégique « audit de management ». Nous avons aussi essayé d'aborder la question des challenges d'audit interne où nous avons montré que l'audit interne fait face à des risques, surtout les risques importants tels que les risques de fraudes, technologiques,...etc., qui peut influencés sur le bon fonctionnement de l'entreprise.

L'audit interne devrait se centrer sur la gestion des risques, c'est-à-dire prendre en considération que l'assurance de l'efficacité de processus de gestion des risques est considéré comme l'un des principaux objectifs de sa mission. La complémentarité avec la fonction de gestion des risques peut l'aider à renforcer son rôle pour une meilleure évaluation des risques de l'entreprise. En effet, nous avons démontré cette réflexion par des études et des enquêtes tels que l'enquête de PriceWaterhouseCoopers qui a montré que la fonction de l'audit interne est centrée sur les processus de gestion des risques en 2012. Ainsi, nous avons présenté dans ce chapitre les différentes fonctions voisines de l'audit interne. En effet, l'audit interne n'est pas le seul outil ou instrument de contrôle pouvant contribuer à créer la valeur ajoutée au sein de l'entreprise, la complémentarité de ces fonctions peut améliorer la performance de l'entreprise et assure sa compétitivité. Nous avons parlé aussi du rattachement de l'audit, nous avons indiqué que l'auditeur interne travaille soit avec la direction générale soit avec le comité d'audit, mais plus l'audit est rattaché au plus haut niveau plus la fonction d'audit interne sera efficace. Cependant, la fonction d'audit interne est toujours liée à la direction générale, ceci est montré par l'enquête récente de l'IFACI. En effet, selon cette enquête, le rattachement hiérarchique de cette fonction à la direction générale est de 72%. Nous avons souligné que les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont devenues un facteur puissant. Ces normes sont désormais universellement reconnues même si elles ne sont pas appliquées partout et par tous.

L'audit interne ne se limite pas aux procédures comptables et financières, mais il occupe toutes les activités de l'entreprise. Il fait preuve de savoir-faire en communication et en gestion de risques. L'auditeur interne est d'abord un bon communicateur.

En ce qui concerne le chapitre deux, nous l'avons consacré à une réflexion sur les apports, approches et les limites de la gouvernance d'entreprise, après une série de définitions de la gouvernance d'entreprise, nous avons montré les différents mécanismes de la gouvernance (interne et externe), ceux-ci sont devenus comme un moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude.

La gouvernance, qui repose ces dernières années sur un courant d'opinions suite aux scandales financiers, est devenue un moyen incontournable afin de garantir plus de transparence. Nous avons essayé de présenter d'une manière détaillée les participatifs rôles de la gouvernance, nous avons tenté de mettre l'accent sur certains éléments tels que le conseil d'administration, la direction générale et le comité d'audit. Le conseil d'administration est considéré comme étant le pilier de l'entreprise, non seulement il prend des décisions stratégiques, mais aussi occupe une mission de surveillance. En effet, il vérifie la transparence de l'information financière.

Les principes de gouvernance d'entreprise apportent aux pouvoirs publics, aux autorités de contrôle,...etc. des fondements d'un régime efficace de gouvernance d'entreprise ainsi que proposent une politique pratique pour une bonne gouvernance d'entreprise, c'est pour cela nous avons présenté dans ce même chapitre, de façon détaillée, ses principes où nous avons souligné leur importance surtout dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Les principes de gouvernance d'entreprise visent à mettre en place un système efficace d'équilibrage des pouvoirs entre les actionnaires et les dirigeants ou entre le conseil d'administration et les dirigeants. Ainsi, dans le but de savoir l'importance de ses principes, nous avons tenté de présenter comment ses principes traitent-ils les conflits d'intérêt.

Les principes de la gouvernance d'entreprise selon l'OCDE sont considérés comme étant une référence à l'échelon international pour les responsables de l'action gouvernementale, pour cela nous avons essayé de présenter le modèle de gouvernance

à travers le monde où beaucoup de pays, membre ou non membre de cette organisation, ont adopté ses principes.

Quant au chapitre trois, nous avons essayé d'analyser la relation étroite entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, c'est-à-dire de savoir la contribution de ce phénomène dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Il est clair que l'audit interne considéré comme l'un des participants de la gouvernance d'entreprise. Nous avons essayé de montrer que cette relation repose sur un certains éléments qui construisent les différents domaines d'audit interne (bon système de contrôle interne, gestion stratégique des risques et asymétrie d'information). Dans ce domaine, l'audit interne devrait intervenir sur ses éléments afin qu'il puisse assurer une bonne gouvernance d'entreprise. Après une introduction brève où nous avons présenté que la notion de la gouvernance d'entreprise n'est pas un concept nouveau pour la profession comptable, nous avons en effet commencé de montrer le rôle de l'audit interne dans l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.

À travers ce chapitre, on a constaté que l'audit interne jouer un rôle essentiel dans l'évaluation de ce système. Il vise non seulement à évaluer l'efficacité de contrôle interne, mais aussi la vérification de son existence. L'évaluation de l'efficacité de système de contrôle interne peut assurer l'efficacité et l'efficience de l'entreprise. Ensuite, on a constaté aussi que l'évaluation de l'efficacité de contrôle interne passe par trois principales étapes. Chaque étape conduit l'auditeur à utiliser un certains documents en se basant toujours sur un plan d'audit.

Les risques ont aussi occupé une grande partie dans ce chapitre. En effet, nous les avons présenté afin de comprendre la nature de chaque risque (les risques audit, les risques de contrôle,...etc.), ainsi de montrer comment sont-ils traités et gérés.

L'audit interne est aujourd'hui un outil principal dans la gestion des risques. À ce stade, nous avons essayé de présenter le rôle que joue ce dernier dans le processus de management des risques de l'entreprise. En effet, l'audit interne, tel que déterminer par l'IIA, apporte au Conseil une assurance objective quant à l'efficacité de cette activité, afin que les principaux risques de l'entreprise soient gérés correctement et que le système de contrôle interne fonctionne bien. Les risques ont de tout temps été un sujet clé pour les auditeurs internes, selon l'IIA suit au cadre référence publié par

le COSO, les auditeurs internes ont toujours été considérés comme des « Champions » dans le domaine des risques.

Nous avons aussi tenté de présenter le rôle de l'audit interne dans l'asymétrie d'information. L'asymétrie d'information est considérée comme l'un des principales causes des conflits dans l'organisation. A ce titre, nous avons constaté que l'audit interne, peut réduire cette asymétrie afin d'assurer les intérêts des actionnaires. L'existence d'un comité d'audit peut renforcer le rôle de l'audit interne en lui assurant la qualité et la fiabilité de ces informations fournies aux dirigeants, et ce dans le but de protéger les intérêts de ces derniers (actionnaires).

Dans le dernier chapitre, nous avons présenté d'abord, un aperçu historique de l'économie algérienne où nous avons montré les principales étapes dont il a passé, et ce dans le but de connaître la réalité et la nature de nos entreprises. Ensuite, nous avons présenté la place de l'audit interne dans l'entreprise algérienne, il est clair que l'audit interne a trouvé ces dernières années son chemin au sein de l'entreprise algérienne, et se voit dans les lois et les instructions qui sont imposées. Non seulement les grandes entreprises imposent cette fonction, mais aussi les entreprises moyennes.

En fin, nous avons essayé d'étudier et d'analyser les points de vue des spécialistes, dont les professionnels (les directeurs des services d'audit interne et leurs équipes d'audit), en ce qui concerne les acteurs déterminants le rôle de l'audit interne ainsi que les domaines dont lequel l'audit interne contribue à améliorer la gouvernance d'entreprise. Pour cela, notre population de l'étude s'est composée des entreprises par action, publiques et privées, où l'échantillon de l'étude comprenait 106 interrogateurs des différentes entreprises algériennes sélectionnées de façon aléatoire simple.

À travers notre étude, on peut citer les résultats comme suit :

- Notre première constatation qui on peut constater à travers notre étude, est que les entreprises algériennes donnent à la fonction de l'audit interne un rôle important dans la gestion de leurs affaires, et ce dans le but d'améliorer leurs performances et d'assurer la compétitivité ;
- Selon les résultats de cette étude, l'application des normes internationales d'audit interne et surtout la norme d'indépendance peut aider l'audit interne à atteindre ces objectifs;

- Les résultats montrent que l'audit interne est considéré comme l'un des principaux éléments de l'application de la gouvernance des entreprises algériennes ;
- Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne influencent dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, ce qui indique l'importance de l'étude et l'évaluation des normes de façon continue afin de renforcer les principes de la gouvernance ;
- Le comité d'audit surtout celui des banques algériennes influence de façon principale dans l'assurance de bon fonctionnement des opérations effectuée par l'administration et la direction de l'audit interne, ainsi que l'assurance de qualité de l'information financière.
- La gestion des risques est considérée comme étant l'un des piliers les plus importants de la gouvernance d'entreprise des banques en faisant rassurer les actionnaires et d'autres parties prenantes que les risques associés aux investissements est contrôlés et suivis avant qu'ils surviennent ;
- Les résultats reflètent que l'audit interne a assumé un nouveau rôle important. En effet, il s'agit de centrer sur la gestion des risques, et ce à travers son contrôle et son suivi de ses risques (internes et externes) qui peuvent affecter l'activité de l'entreprise ;
- Il existe une différence entre les réponses des répondus d'un secteur public et privé en ce qui concerne la contribution de l'audit interne dans la détermination et l'évaluation des risques ;
- Il existe un certain nombre d'entreprises qui font un retard en ce qui concerne la création d'une fonction audit interne
- La plus part des entreprises algériennes ne sont pas intéressées par l'importance de l'obtention des diplômes et des certificats par ces auditeurs, ainsi que le manque de formation qui peuvent aider les auditeurs à mieux suivre les évolutions de la fonction d'audit interne et gestion des risques.

A partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous présentons les recommandations suivantes :

- La nécessité de renforcer le rôle de la fonction d'audit interne afin qu'il puisse améliorer la gouvernance d'entreprise ;

- La nécessité pour les entreprises de prendre en considération la gestion des risques comme une fonction clé pour l'activité de l'audit interne, et ce dans le but de garantir une gestion stratégique des risques ;
- L'application obligatoire de la fonction audit interne dans toutes les entreprises surtout les entreprises de petite taille ;
- La nécessité pour les entreprises de faire des formations internes et externes pour ces auditeurs afin de les permettre de rester en contact avec toutes nouvelles en matière d'audit interne ;
- Donner plus d'indépendance aux auditeurs internes dans leur mission et surtout en ce qui concerne leur rattachement hiérarchique afin qu'ils puissent exercer leur activité avec plus d'efficacité et d'efficience ;
- Le suivi des évolutions des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne surtout en matière de gouvernance ;
- Le renforcement du rôle de comité d'audit au sein des entreprises afin d'assurer la fiabilité et la sincérité des informations financières fournies au conseil d'administration ;
- Obliger l'entreprise de produire, lors de sa préparation d'un rapport final des états financiers, un autre rapport qui doit être appliqué qui exige l'éthique de travail sur les principes de la gouvernance d'entreprise.

Limites

Nos résultats et les conclusions que nous en tirons doivent cependant être interprétés en tenant compte de certaines limites.

Certaines variables relatives à la bonne gouvernance d'entreprise manquent à notre analyse. Il s'agit principalement de l'existence du comité d'audit et ces relations avec l'audit interne. Cependant, il faut rappeler que même si ces variables sont fréquemment utilisées dans les études américaines, elles sont difficiles à appliquer dans les entreprises algériennes sauf pour certaines banques.

Notons également que nous avons utilisé des variables déterminantes la bonne gouvernance d'entreprise pour tester l'efficacité de l'audit interne. Nous sommes conscients que ces variables proviennent de l'institut des auditeurs internes (IIA).

Bibliographie

1- OUVRAGES:

1. Arens A.A., Elder R.J., Beasley M.S., 2003, "Essentials of Auditing and Assurance Services An Integrated Approach", Pearson Education/Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
2. Aven T, Renn O., 2010, "Risk Management and Governance- Concepts, Guidelines and Applications", Springer, Berlin.
3. Bailey A.D, Gramling A.A, Ramamoorti S., 2003, "Research Opportunities in Internal Auditing" IIA, Florida.
4. Bécour J.C., Bouquin H., 2008, "Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance", 3^{ième} édition, Economica, Paris.
5. Besson B., Possin, J.C., 2002 "L'audit de l'intelligence stratégique", 2^{ième} édition, Dunod, paris.
6. Braiotta L., 2004, "The Audit Committee Handbook", 4th ed, Wiley, New Jersey.
7. Brink V.Z., Witt H.N., 1982, "Modern Internal Auditing", John Wiley & Sons, Inc, New York.
8. Camerini C., 2003, "Les fondements épistémologiques du développement durable", L'Harmattan, Paris.
9. Charreux G., 1997, "vers une théorie du gouvernement des entreprise", in G. Charreux (Ed), « Le gouvernement des entreprise », Economica. Paris.
10. Coderre D., 2009, "Internal Auditing : Efficiency through Automation", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
11. Doriath B, 2008, "Le contrôle de gestion en 20 fiches", 5^{ième} édition, Dunod, Paris.
12. Du Plessis J.J, Hargovan A, Bagaric M, el al., 2008, "principles of contenporary corporate Governance", 2nd ed, Cambridge university press, New York.
13. Duret D, Pillet M., 2005, "Qualité en production: De l'ISO 9000 à Six Sigma", 3^{ième} édition, Organisation, Paris.
14. Ebondo Wa Mandzila., 2005, "Gouvernance de L'entreprise : une Approche par L'audit et le Contrôle Interne", L'Harmattan, Paris.
15. Ebondon Wa Mandzil., 2007, "Organisation et méthodologie de l'audit interne", Audit Interne : Enjeux et pratiques à L'international", Eyrolles, Paris.
16. Ernoul R, 2010, "Le grand livre de la qualité: Management par la qualité dans l'industrie une affaire de méthodes", AFNOR, Paris.
17. FAC 2004, "Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: International Standard on Auditing 315 (ISA 315), "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement," para. 81, International Federation of Accountants, New York.
18. Griffiths P., 2005, "Risk-Based Auditing", Gower, England.
19. Hassid O., 2008, " La gestion des risques", 2^{ième} édition, Dunod, Paris.
20. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wlaalge P., 2005, "Principes of Auditing: An Introduction to International Standars on Auditting", 2nd ed, Pearson Eduction Limited, England.
21. Houck T.P., 2003, "Why and How Audits Must Change" John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
22. IAASB 2003, International Standard on Auditing 330 (ISA 330), "The Auditor's Procedures

In Response to Assessed Risks,” para. 4, International Federation of Accountants, New York.

23. Igalens J, Peretti J M., 2008, “Audit Social : Meilleures pratiques, méthodes, outils”, Éditions d’Organisation, Paris.
24. Jagar Mathias., 2008, “SCI : une nouvelle norme d’audit pour plus de charte”, pcw, Zurich.
25. Jerome w.f., 1961, “Executive control. The catalyst, john wiley & sons, New York.
26. Joras M, Igalens J, Mancy F., 2002, “La responsabilité sociale de l’entreprise, comprendre, rédiger le rapport annuel”, Edt D’organisation, paris.
27. Kagermann H, Kinney W, Kuting K, Weber C.P., 2008, “Internal Audit Handbook”, Springer, Berlin.
28. King A.M., 2011, “Internal Control of Fixed Assets : A Controlller and Auditor’s Guide”, John Willey & Sons, Inc, New Jersey.
29. Lacolare V., 2010, “Pratiquer l’audit à valeur ajoutée”, Afnor, Paris.
30. Ladwein R., 2003, “ Le Comportement du Consommateur et de l’Acheteur”, 2^{ième} édition, Economica, Paris.
31. Laminick, H.V., 1979, “Histoire de la comptabilité”. Edt Pragmons, Paris.
32. Lindsell D., 1992, “Blueprint for an effective audit committee”, Accountancy.
33. Longin P, Denit H., 2008. “Construisez votre qualité : Toutes les clés pour une démarche qualité gagnante”, 2^{ième} édition, Dunod, Paris.
34. Mallin C., 2007, “Corporate Governance”, 2nd ed, Oxford, Oxford University Press
35. Menard L et al, 1994, ” Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière”, L’Institut Canadien des comptables Agréés, Québec.p.133.
36. Mikol A., 2000, “forme d’audit : L’audit interne”, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris.
37. Moeller R.R., 2004, “Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules”, Wiley, New Jersey.
38. Moeller R.R., 2005, “Brink’s Modern Internal Auditing”, 5th ed, john wiley & sons, inc, New Jersey.
39. Moeller R.R., 2009, “Brink’s Modern Internal Auditing”, 7th ed, john wiley & sons, inc, New Jersey.
40. Monks R, Minow N., 2001, “Corporate Governance”, 2nd ed, Blackwell publishers, malden MA.
41. Obert R, Mairesse M.P., 2009. “Comptabilité et audit : Manual et application, 2^{ième} édition, Dunod, Paris.
42. Parrat F., 1998, “Le gouvernement d’entreprise”, Maxima, Paris.
43. Pigé B., 1997, “Les systèmes d’incitation à la performance: rémunération et révocation des dirigeants”, in « Le gouvernement des entreprises. Théories et faits », G. Charreaux Economica.
44. Ramesh K.S Rao, Eric S., 2007, “A Theory of the Firm’s Cost of Capital”, World Scientific, Singapore.
45. Renard J., 2003, “Théorie et pratique de L’audit interne” 4^{ième} édition, EYROLLES, Paris.
46. Renard, J, 2010 “Théorie et pratique de L’audit interne” 5^{ième} édition, EYROLLES, Paris.
47. Root S.J., 1998, “Beyond COSO: Internal Control to enhance Corporate Governance”, John Wiley & sons, Inc., New York.

48. Singleton T.W, Singleton A.J., 2010, "Fraud Auditing and Forensic Accounting", 4th, Wiley, New Jersey.
49. Spencer Pickett K.H., 2003, "The Internal Auditing Handbook", 2nd ed Wiley, England.
50. Spencer Pickett K.H., 2005, "Auditing the Risk Management Process", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
51. Spencer Pickett K.H., 2005, "The Essential Handbook of Internal Auditing", John Wiley & Sons Ltd, England.
52. Spira L.F., "The Audit Committee : Performing Corporate Governance", Kluwer Academic Publishers, London.
53. Swer L, Dittenhofer M, Sheiner J., 2003, "Sawyer's Internal Auditing", 5th ed. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
54. Switzer S.M., 2007, "Internal Audit Reports Post Sarbanes- Oxley : A guide to Process-Driven Reporting", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
55. Thiétart R.A., 1990, "La stratégie d'entreprise", McGraw Hill
56. Turley S, Willekens M., 2008, "Auditing, Trust and Governance- Regulation in Europe", Routledge, London.
57. Vallin G., 2006, "Contrôle et auditor", Dunod. Paris.
58. Witz P., 2008, "Les meilleurs pratiques de gouvernance d'entreprise", collection Repères la découverte. Paris.

2- Articles:

1. AASB 2004, "IFAC Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements (ISA 300)", "Planning the Audit," para.8, International Federation of Accountants, New York, February.
2. Anthony R N., 1965. "Planning and Control Systems: a Framework for Analysis", Harvard University, 1965.
3. Beasley M.S., 1999 "An empirical Analysis of The Relation Between The Board of Director Composition and Financial statement Fraud", the Accounting Review, 71, pp.443-465.
4. Boiral O, Croteau., 2004, " Du développement durable à l'entreprise durable, ou l'effet Tour de Babel. Dans L. Guay, & al (dir), Les enjeux et les défis du développement durable : connaître, décider, agir. Québec : Presses de l'Université Laval.
5. Bowen H.R., 1978," Social Responsibility of the Businessman- Twenty Years Later", in E.M. Epstein et D. Votaw (Eds.) Rationality, Legitimacy, Responsibility: The Search for New Directions in Business and Society, Goodyear Publishing Co., p.116-130.
6. Caroline W., "2009 code de gouvernance d'entreprise pour les valeurs moyennes et petits", Middel Next, Chaier n°4.
7. Carr A., " Is business bluffing ethical", Harvard Business Review, January- February 1968, N°46, pp.143-153.
8. Carroll A.B., 1999, "Corporate Social Responsability. Evolution of a Definitional Construct", Business & Society, vol.38, n°3, p.26.
9. Cerfada W., 2006. « La lettre de l'économie responsable de Novethic, n°44.
10. Charreaux G, Desbrières P.1998, "Gouvernance des entreprise : valeur partenariale contre valeur actionariale", Finance-Contrôle- Stratégie, Vol.1, n°2, pp.57-88.

11. Charreaux G., 1997, "Vers une théorie du gouvernance des entreprise", in G. Charreaux (Ed.), « Le gouvernement des entreprises », Economica, p.144-145.
12. Charreaux G. 1996, "Pour une véritable théorie de la latitude managériale et du gouvernement des entreprises", Revue française de gestion, novembre-decembre.pp.50-64.
13. Charreaux G., 1994, "Conseil d'administration et pouvoir dans les entreprises", Revue d'Economie financière, n°31.
14. Demsetz H. 1983, "The Structure of Ownership and Theory of The Firm", Journal of Law and Economics, 26 june, pp.375-390.
15. Desbrières P. 1990, "Participation financière des salariés et organisation interne de l'entreprise", Revue d'Economie Industrielle, n°54, pp.44-67.
16. DEZOORT F.T., 1998, "An analysis of experience effects on audit committee members' oversight judgements, Accounting Organizations and Society, Vol. 23, n°1, p. 1-21.
17. Epstein E.M. 2002, "The Field of Business Ethics in the United States: Past, Present and Future [1]", Journal of General Management, Vol.28, n°2, p.1-29.
18. Ernst et Young, 2007,
19. Fama E, Jensen M, 1983 "Separation of ownership and control", journal of law and Economics, n°26, pp.301-325.
20. Freeman R.E., Reed W.M., 1990, "Corporate Governance: A Stakeholder Interpretation", Journal of Behavioral Economics, Vol. 337, p.19.
21. Godard L, Schatt A., 2000 "Quelles sont les caractéristiques optimales du conseil d'administration ?", La Revue du Financier, n°127, pp.36-47.
22. Hoskisson R.E., 1989, "Multidivisional Structure and Performance: the Contingency of Diversification Strategy", Strategic Management Journal, vol.30, n°4, pp. 625-644.
23. IIA, 2009, "International Professional Practices Framework (IPPF)", Glossary. England.
24. James C., 1987, "Some Evidence of Uniqueness of Banquet Loans", Journal of Financial Economics, Vol.19, pp.217-235.
25. Jensen M, Meckling W., 1976. "Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure", Journal of Financial Economic, p.305-360.
26. Jensen M., 1993, "The Model International Revolution Exist and The Failure of Internal Control Systems", Journal Of Finance, Vol 48, n°: 3, p.331-880.
27. Johnson, Howard J., 2000. "Corporate Accountability and risk", Tone at the Top, Published by The Institute of Internal Auditors, Issue, p.1.
28. King Report on Governance for South Africa 2009 (KingReport (2009)), Johannesburg, Institute of Directors.
29. Marie, Anne. 2008, "La contribution de L'audit interne à la Performance des Organisations : Défis D'aujourd'hui, Enjeux De Demain", 8^{ème} Conférence Internationale de l'Union Francophone de l'Audit Interne, Revue de L'audit interne, n°192.p.57.
30. Olson J.F., 1999, "How to really make audit committees more effective", The business lawyer, Vol. 54, may.p.1097-1113.
31. Percy J.P., 1997, "Auditing and Corporate Governance-a Look Forward Into The 21st Century", International Journal of Auditing, 1(1), 3-12,p.8.
32. Petre A, 2011. "Internal Audit and Risk Management Readiness.
33. Pigé B., 1993, "le pouvoir de révocation du conseil d'administration et l'incitation à la performance des dirigeants", cahier de recherche du CREGO, n°9306, université de Bourgogne, september, p.21.

34. Porter M., 1982, "Choix stratégique et concurrence, technique d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie", Economica, Paris.
 35. Vasseur P., 2009 " L'économie retrouvée- La responsabilité sociale des entreprises : Une perspective institutionnaliste " Septentrion : presses universitaires, France.p.15.
 36. Williamson O.E., " Transaction-cost economics : The gouvrnance of contractual relations", Journal of Law and Economics, vol.22, octobre 1979^a, p.3-61.
 37. Vincent F., 2008, "L'audit interne, outil majeur de détection des principaux risques de l'entreprise", 8^{ème} Conférence Internationale de l'Union Francophone de l'Audit Interne, Revue de L'audit Interne, n°192.
- Wood D.J., 1991, "Social Issues in Management: Théory and Research in Corporate Social Performance", Journal of Management, Vol.17, n°2, p. 38.

3- Thèses :

1. Chaverot M.P., 2011, "Les stratégies RSE des grandes entreprises : Les facteurs d'influence- Analyse des discours des entreprises du CAC 40", Thèse pour l'obtention du doctorat, Université Paul Verlaine de Metz.
2. Mathiesen, H., 2002." Managerial Ownership and Financial Performance", PH.D. Thesis, Copenhagen Business School, Department of International Economics and Management, Denmark, (what is corporate governance, Difinitions: <http://www.encycogov.com>).
3. Smaili N., 2006, " La gouvernance comme moyen de prevention et de detection des irrégularité comptables pauvnt mener à la fraude", Thèse pour l'obtention du doctorat, HEC Montréal.

4- Colloques et Divers :

1. Alkafaji Y, Hussain S, Majdalawieh M.A., 2010, "Characteristics of an Internal Audit Activity" Raport I, l'IIA, florida.
2. Bailey J.A., 2010, "Core Competencies for Today's Internal Auditor", Roport II, l'IIA, Florida.
3. Carassus D, Gregorio., 2003, "Gouvernance et audit externe : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes", 9^{ème} journées d'histoire de la comptabilité et du management.
4. Code de gouvernance d'entreprise belge, 2004 « voir le site de commission corporate governance (code), p.9.
5. Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance., 1992, "The Financial Aspects of Corporate Governance", The cadbury Report, Burgess Science Press, London Rapport Gadbury
6. Feng Ghen J, Ying Lin W., 2011, "Measuring Internal Auditing's Value", Raport III, l'IIA, Florida.
7. L'article 40 de la loi 01/ 88, journal officiel du 13 janvier 1988.
8. Levitt, A, 1999. "An essential next step in the evolution of corporate governance", speech to the audit committee symposium.
9. Gomma, A.H., 2011, "International Dictionary: Accountancy & Audit", Dar Safa, Amman,p.62.

10. Raffegeau J., Dubois F., Menoville D., 1984, "L'audit opérationnel", Colloque sais-je? PUF.
Sainclair-Desgagné.1998," Restoring Higher- Powered Incentives through audits", Actes du séminaire « Gouvernance d'entreprise et contrôle interne », ESSEC, 25 et 26 mai 1998.

5- Les sites d'internet :

1. Peretti J.M., "Définition de l'audit social". Disponible sur : www.audit-sociale.eu
2. The Turnbull Report peut être consulté sur le lien (<http://www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf>).
3. Anne, F A. "L'intelligence connective du contrôle interne" [sur ligne], <disponible sur l'adresse : www.ifaci.com/dl.php?table=ani...L-intelligence-collective
4. Baconnier R. 2008. "Enjeux de la 8ème directive pour les membre de comités d'audit", Dossier n°17. Disponible sur : http://www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers_upload/2009_06_RoleAdministrateurGdR_A MRAE%20IFA_C.pdf
5. Bank for International Settlement, september1999. Basel committee, publication n°56, 21, "Enhancing Corporate Governance for Banking Organisation". Disponible sur: <http://www.bis.org/publ/bcbs56.pdf> combined_code_final.pdf.
6. Beasley M, Salterio S., 2001 "The Relationship Between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience", p.23. Disponible sur: [http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm? Abstract id= 272590](http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?Abstract%20id%3D272590)
7. Carroll A., " The pyramide of corporate social responsibility: towards the moral management of organizationalstakeholders, Business horizons. Disponible sur: <http://www.rohan.sdu.edu/faculty/>
8. Commission Européenne, " Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période « 2011-2014 ». Disponible sur : <http://eu-lex.europa.eu/lexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:fr:PDF>
9. Chanteau J.P., "La responsabilité sociale de l'entreprise : quelques enjeux d'économie politique international." Disponible sur : <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/38/53/65/PDF/pub09002.pdf>
10. Chartered Institute of Internal Auditors, 2011, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing". Glossory. Disponible sur: www.theiia.org.uk
11. Chartered Institute of Internal Auditors, 2009, "Definition of Internal Auditing Code of Ethics International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing". Disponible sur: www.iaa.org.uk
12. Chartered Institute of Internal Auditors, 2011." Definition of Internal Auditing- Code of Ethics-International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing: www.iaa.org.uk
13. Comité cadbury.1992, "report of the committee on financial aspect of corporate". Disponible sur: <http://www.ecgi.org/codes/document/Cadbury.pdf> (02/12/2011).
14. Comptabilité " le commissaire aux comptes en Algérie" : <http://www.doc-etudiant.fr/Gestion/Comptabilité/Rapport-le-commissariat-aux-comptes-en-Algerie-23464.html>

15. COSO, 2004, “Enterprise Risk Management—Integrated Framework expands on internal control and provides key principles and concepts on the broader subject of enterprise risk management”. Disponible sur: www.coso.org.
16. Deloitte Algérie met l’accent sur la formation. Disponible sur : <file:///Users/officedepot/Desktop/Deloitte%20Algérie%20met%20l'accent%20sur%20la%20formation%20-%20Forum%20ALGERIE.webarchive>
17. Ernst et Young, 2010, “Panorama des pratiques de gouvernance des sociétés cotées française”, p.11 « <http://www.Ernstetyoung.org> »
18. Financial Reporting Council, 2005 « Internal Control: “Revised Guidance for Directors on the Combined Code.” P.3: <http://www.Frc.org.uk/images/uploaded/documents/revised%20turnbul20%Guide.pdf>.
19. Définition de contrôle interne: <http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html>
20. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluation%20and%20%Improving%20Internal%2>
21. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôle/18932>
22. <http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/audit-opérationnel>
23. IFAC, 2011, “Global Survey on Risk Management and Internal Control”, Results, Analysis, and Proposed Next Steps, disponible sur l’adresse suivante: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/global-survey-on-risk-manag.pdf>
24. IFAC, 2011, “Integrating the Business Reporting Supply Chain”. Disponible sur l’adresse suivante: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Integrando%20la%20cadena%20de%20suministro%20informaciAn%20de%20negocios%20\(2\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Integrando%20la%20cadena%20de%20suministro%20informaciAn%20de%20negocios%20(2).pdf)
25. IFACI, Lemant, 1998, “La conduite d’une mission d’Audit Interne”, Dunod, Paris. p.34.
26. IIA, 2009, “International Standards of Professional Practice for Internal Auditing”. Disponible sur l’adresse suivante : www.theiia.org
27. IIA.2007. “L’AUDIT INTERNE d’Hier à Aujourd’hui : Les besoins pour le 21e siècle” : www.theiia.org
28. International Federation of Accountants (IFAC), “Evaluating and Improving Internal Control in Organizations”. Disponible sur : King Report on Governance for South Africa 2009(KingReport (2009)),Johannesburg,Institute of Directors
29. International Standard on Auditing (ISA) 400, “Risk Assessments and Internal Control” : www.icisa.cag.gov.i/Background%20Material/RISK%20ASSt%20AND%20INTNL%20%20CONTROL%20ISA_400.PDF
30. Khatal N, “Les sphères managériales souffrent d’un déficit culturel” : sboudjemaa.unblog.fr/2008/08/02/audit-interne-des-entreprises/
31. KPMG, 2006. “Audit committee Institute, Outil 1: Exemple de charte du comité d’audit”, KPMG AUDIT, p.2 (www.audit-committee-institute.fr)
32. L’AACIA. 2011, « www.l'acia.dz
33. L’audit interne est au centre des enjeux économiques: http://www.vitamedz.com/-l-audit-interne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles_18300_498304_16_1.html.
34. L’IIA, 2009, “internal standards for professional practice of auditing internal. Disponible sur le site de L’IAA www.theiia.org

35. L'IFACI & Robert Half, 2008, "les métiers de l'audit et du contrôle interne" « Enquête disponible sur l'adresse suivante : www.ifaci.com
36. L'IFACI, 2005 "Internal Audit Practice in France", Enquête de L'institut Français de L'audit et Contrôle Interne décembre 2005 : www.ifaci.org
37. L'IIA, 2006, « Enquête sur les logiciels d'audit interne » : www.theiia.org
38. L'IIA, 2010." Internal Standards for Professional Practice of Internal Auditing (Standards)": <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards.pdf>
39. L'ufai.2010, " Algérie : Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens" : www.ufai.org
40. LIIA, 2008."Sarbanes-Oxley section 404: A Guide for Management by Controls Practitioners" 2nd Edition , The Institute of Internal Auditors, p.9. Disponible sur l'adresse suivante: <http://www.theiia.org/download/cf/m/file=31866.pdf>
41. MEDEF, " CAP vers la RSE-faire de la responsabilité sociétale de l'entreprise un levier de performance", Guide pratique. Disponible sur : http://www.medef.com/fileadmin/user_upload/www.medef-corporate.fr/document/RSE/MEDEF-Guide_Cap_vers_la_RSE-juin_2012.pdf
42. Mandzila, W.E., "Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques", 1^{ère} Journée de Recherche sur l'Audit Interne « Audit interne et gouvernance d'entreprise ». Disponible sur l'adresse suivante : http://cermat/iae.ouveruniv-tours.fr/IMG/pdf/Communication_Eustache_Wa_Manzila.pdf
43. Norme Internationale D'audit ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes Internationales d'audit" : <http://www.fidef.org/content/documents/espace-translation/ifac-normes/isa/ISA200-2009.pdf> (visite le 26/06/2012).
44. Normes Internationales D'audit, « L'audit d'états financiers [on ligne], <Disponible à : www.experts-comptables.fr/.../Normes+ISA+200+à+810-+juin+2012.pdf
45. OCED, 2004. Principles of corporate governance, Organization for Economic co-operation and development publication (<http://www.oecd.org/data/oecd32.18.31.557724>). p.17-24
46. OECD, 2009. "principles of corporate governance" , Organization for Economic co-operation and development publication 1-b service(<http://www.oecd.org>)
47. PriceWaterhouseCoopers "Système de contrôle interne : un outil de gestion en pleine mutation". Disponible à : www.pwc.ch/user_content/editor/.../pwc_sci_pleine_mutation_06_f.pdf
48. PWC,2008. "internal audit 2012", Enquête de PricewaterhouseCoopers. Disponible à : www.pwc.com
49. PWC, 2006. "Continuous auditing gains momentum". Disponible à : www.pwc.com/us
50. PWC, 2008 "Internal audit 2012". Disponible à: www.pwc.com/ internal audit
51. PWC, 2008. "Les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012", lettre de l'audit interne, n°11 par « PriceWaterHouse coopers ». Disponible à : http://www.Pwc.fr/ameliorer_la_performance_de_audit_interne.html.pdf.
52. PWC, 2008. "Internal Audit 2012", Enquête de PricewaterhouseCoopers. Disponible à : www.pwc.com
53. PWC.2008 "La Pratique de L'audit interne aux Etats-Unis", la lettre de l'audit interne n° 12, « Enquête PWC sur l'audit interne 2008 ». Disponible à : www.pwc.com

54. Report and Recommendations of The Blue Ribbon Committee on Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committees, 1999 NYSE, New York, p.21. Disponible à : <http://www.nyse.com/pdfs/blueribb.pdf>.
55. Rick S, Hayes, Arnold S, 1998.” Principe of Auditing: An international Perspective”: <http://www.pentagon.nl/download/shays.pdf>
56. Rosé J.J., “ La France est venue tardivement à la RSE, mais elle va vite” Responsabilité sociale de l’entreprise. Disponible à : <http://www.journaldunet.com>
57. Sholastique E., 2005, “Administrateur indépendant, Quelle indépendance? Dossier la gouvernance d’entreprise, cahier de droit de l’entreprise, n°05, p.38. Disponible à : (<http://www.creda.cci.fr/colloques/pdf/2005-gouvernance/gouvernance-actes.pdf>).
58. The combined Code on Corporate Governance’, July 2003. Disponible à : <http://www.ecgi.org/codes/documents/>
59. The Institute of Internal Auditors, “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)” « glossary », Disponible à l’adresse : <http://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>
60. The institute of Internal Auditors, « Ifaci » “Norme Internationales pour la Pratique Professionnelle de l’Audit interne (les Normes)”. disponible à : <https://na.theiia.org/standards-guidance/.../IPPF%202013%20French.pdf> Turnbull
61. Podurable, BDO, Malakoff Médéric., “Les enjeux 2013 de la RSE et Développement Durable”, « Enquête 2013 ». Disponible à : <http://www.bdo.fr/wp-content/uploads/2013/03/130327-Etude-Enjeux-RSE-et-DD-2013-BDO-MM-version-web.pdf>
62. The Social Responsibility of Corporations Report (December 2006), Corporations and Markets Advisory Committee (Australian Government). Disponible à : [http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byHeadline/PDFFinal+Reports+2006/\\$file/CSR_Report.pdf](http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byHeadline/PDFFinal+Reports+2006/$file/CSR_Report.pdf)> at [2.4] notes that the notion of ‘stakeholders’ has no precise or commonly agreed meaning. voir Further, B Horirigan, ‘Fault Lines in the Intersection between Corporate Governance and Social Responsibility’ (2002) 25 University of New South Wales Law Journal 515.
63. Van den Berghe L., Carchon S., 2001 “Corporate Governance Practices in Flemish Family businesses”, p.4: (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=288287).
64. What is Corporate Social Responsibility (CSR). Disponible à : <http://mhcinternational.com>

Liste des tableaux

LISTE DES TABLEAUX :

N°	<i>Tableaux</i>	<i>Page</i>
1	Les normes de qualification et de fonctionnement	22
2	La comparaison entre l'audit interne et l'audit externe	28
3	La comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion	36
4	La comparaison entre l'audit interne et l'inspection	37
5	principes et recommandations du BCR (1999)	89
6	Le contrôle du dirigeant selon les acteurs	110
7	Les principaux rôles de l'audit interne dans le management des risques d'entreprise.	165
8	Les rôles légitimes de l'audit interne	166
9	Les entreprises participant à l'étude	183
10	Les statistiques concernant les formulaires du questionnaire	185
11	Le degré de l'échelle Lickert	187
12	Reliability Statistics (Cronbach's Alpha)	188
13	résumé des résultats de « Cronbach's Alpha »	190
14	répartition des répondants selon : le degré de formation	191
15	répartition des membres de l'échantillon en fonction de la spécialité	193
16	La répartition des membres selon le diplôme professionnel	194
17	La répartition des membres de l'échantillon selon la profession	195
18	La répartition des membres de l'échantillon selon les années d'expérience	196
19	La répartition des membres de l'échantillon selon le nombre de stage et formation sur l'audit	197
20	réponses des répondants sur la question n°1	200
21	Réponses des répondants sur la question n°2	201
22	Réponses des répondants sur la question n°3	202
23	Réponses des répondants sur la question n°4	203
24	Réponses des répondants sur la question n°5	204
25	Réponses des répondants sur la question n°6	205
26	Réponses des répondants sur la question n°7	206
27	Réponses des répondants sur la question n°8	207
28	Réponses des répondants sur la question n°9	209
29	Réponses des répondants sur la question n°10	210
30	Réponses des répondants sur la question n°11	211
31	Réponses des répondants sur la question n°12	212
32	Réponses des répondants sur la question n°13	213
33	Réponses des répondants sur la question n°14	214
34	Réponses des répondants sur la question n°15	215
35	Réponses des répondants sur la question n°16	216
36	Réponses des répondants sur la question n°17	217
37	Réponses des répondants sur la question n°18	218
38	Réponses des répondants sur la question n°19	219
39	Réponses des répondants sur la question n°20	221
40	Réponses des répondants sur la question n°21	222
41	Réponses des répondants sur la question n°22	223
42	Réponses des répondants sur la question n°23	224
43	Réponses des répondants sur la question n°24	225

44	Réponses des répondants sur la question n°25	226
45	les moyennes et les déviations standards des questions du questionnaire	227
46	Résumer des réponses des répondants sur les questions du premier axe	228
47	Résumer des réponses des répondants sur les questions de deuxième axe	229
48	Résumer des réponses des répondants sur les questions de troisième axe	230
49	Résumer des réponses des répondants sur les questions de quatrième axe	231
50	Test de répartition normale	232
51	Résultats du teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants sur H1	233
52	Résultats du teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants sur H2	234
53	Résultats du teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants sur H3	236
54	Résultats du teste (T) pour l'échantillon unique des degrés des réponses des répondants sur H4	237

Liste des figures

Liste des Figures :

N°	Figures	Page
1	contrôle interne	29
2	Le model COSO	30
3	objectifs du contrôle interne	33
4	Les composantes de l'audit stratégique	50
5	Analyse d'une activité.	58
6	Guide de l'élaboration de la FRAP	61
7	Logiciel de détection et prévention des fraudes	67
8	L'organigramme fonctionnel (simple)	69
9	Les symboles visuels	71
10	La responsabilité sociale de l'entreprise et le développement durable	114
11	les composants du contrôle interne	131
12	Le système du contrôle interne	132
13	risque d'audit et ces composants	142
14	Le processus d'audit basé sur le contrôle interne	153
15	L'évolution de la fonction de l'audit interne	159
16	Rôle de l'audit interne dans l'ERM	161
17	Rattachement hiérarchique de l'audit interne	171
18	la répartition des répondants selon le degré de formation	192
19	La répartition des membres de l'échantillon selon la spécialité	193
20	La répartition des membres selon le diplôme professionnel	194
21	La répartition des membres de l'échantillon selon la profession	195
22	La répartition des membres de l'échantillon selon les années d'expérience	196
22	La répartition des membres de l'échantillon selon le nombre de stage et formation sur l'audit	197
23	Réponses des répondants sur la première question	198
24	Réponses des répondants sur la deuxième question	198
25	Réponses des répondants sur la troisième question	199
26	le degré d'approbation des répondants sur la question n°1	200
27	le degré d'approbation des répondants sur la question n°2	201
28	le degré d'approbation des répondants sur la question n°3.	202
29	le degré d'approbation des répondants sur la question n°4.	203
30	le degré d'approbation des répondants sur la question n°5.	204
31	le degré d'approbation des répondants sur la question n°6.	205
32	le degré d'approbation des répondants sur la question n°7.	207
33	le degré d'approbation des répondants sur la question n°8.	208
34	le degré d'approbation des répondants sur la question n°9.	209
35	le degré d'approbation des répondants sur la question n°10.	210
36	le degré d'approbation des répondants sur la question n°11.	211
37	le degré d'approbation des répondants sur la question n°12.	212
38	le degré d'approbation des répondants sur la question n°13.	213
39	le degré d'approbation des répondants sur la question n°14.	214
40	le degré d'approbation des répondants sur la question n°15.	216
41	le degré d'approbation des répondants sur la question n°16.	217

42	le degré d'approbation des répondants sur la question n°17.	218
43	le degré d'approbation des répondants sur la question n°18.	219
44	le degré d'approbation des répondants sur la question n°19.	220
45	le degré d'approbation des répondants sur la question n°20.	221
46	le degré d'approbation des répondants sur la question n°21.	222
47	le degré d'approbation des répondants sur la question n°22.	223
48	le degré d'approbation des répondants sur la question n°23.	224
49	le degré d'approbation des répondants sur la question n°24.	225
50	le degré d'approbation des répondants sur la question n°25.	226

Table des matières

TABLE DES MATIERES:

Titre	Page
INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE I : APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT INTERNE	11
<i>INTRODUCTION DU CHAPITRE I</i>	11
SECTION I : GENERALITES SUR L'AUDIT	11
1. <i>Historique.</i>	12
2. <i>Définition de l'audit.</i>	16
SECTION 02 : GENERALITES SUR L'AUDIT INTERNE :	17
1. <i>L'audit interne: quelle définition ?</i>	17
2. <i>Les métiers de l'audit interne.</i>	19
3. <i>Les objectifs de l'audit interne</i>	20
4. <i>l'organisation de l'audit interne :</i>	21
4.1 <i>les normes de l'audit interne</i>	21
4.2 <i>la charte de d'audit interne</i>	23
SECTION 03 : L'AUDIT INTERNE ET SES FACTEURS VOISINES	23
1. <i>l'audit externe</i>	23
1.1- <i>l'audit légal</i>	24
1.2- <i>L'audit contractuel</i>	26
2. <i>le contrôle interne</i>	28
2.1 <i>définition de contrôle interne</i>	28
2.2 <i>L'importance de contrôle interne</i>	32
2.3 <i>Différents côtés de contrôle interne</i>	32
2.4 <i>Les objectifs du contrôle interne</i>	33
3. <i>Le contrôle de gestion</i>	34
3.1 <i>Le rôle de contrôle de gestion</i>	35
4. <i>Inspection.</i>	36
5. <i>management des risques (ris management)</i>	37
6. <i>la fonction Qualité</i>	39
6.1 <i>La Qualité Totale</i>	39
6.2 <i>l'Assurance Qualité</i>	40
7. <i>Conseil ou Consultant externe</i>	41
SECTION 04 : LES FORMES D'AUDIT INTERNE	42
1. <i>audit de la fonction comptable par les auditeurs</i>	42
2. <i>L'audit opérationnel</i>	42
2.1 <i>Définition</i>	42
2.2 <i>les objectifs principaux de l'audit opérationnel</i>	44
2.3 <i>les acteurs de l'audit opérationnel</i>	45
3. <i>L'audit de gestion (management)</i>	47
4. <i>L'audit stratégique</i>	47
4.1 <i>Définition de l'audit stratégique</i>	48
4.1.1 <i>Définition de la stratégie</i>	48
4.1.2 <i>Définition de l'audit stratégique</i>	48
4.2. <i>La démarche de mise en place de l'audit stratégique</i>	48
4.2.1 <i>Le recueil d'information</i>	48

4.2.2 <i>La construction des indicateurs</i>	49
4.2.3 <i>Formulations des problématiques, estimation des conséquences, hiérarchisation des problèmes.</i>	49
5. Audit social	50
5.1 <i>Définition de l'audit sociale</i>	50
SECTION 05: LA MISSION DE L'AUDIT INTERNE	52
1. <i>La phase d'étude « préparation »:</i>	55
2. <i>La phase de vérification « réalisation »</i>	59
3. <i>La phase de conclusion :</i>	62
SECTION 06 : L'AUDIT INTERNE ET SES OUTILS:	63
1. <i>Les outils de l'audit interne</i>	63
1.1 <i>Les outils d'interrogations</i>	64
1.2 <i>Les outils de description</i>	68
CONCLUSION DU CHAPITRE I	72
CHAPITRE II: LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE : REVUE DE LA LITTÉRATURE	73
INTRODUCTION DU CHAPITRE II	73
SECTION 01 : GENERALITES SUR LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE	74
1. <i>qu'est-ce que la gouvernance d'entreprise ?</i>	74
2. <i>Les principes essentiels de la gouvernance d'entreprise</i>	76
SECTION 02 : LES PARTICIPANTS DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE	80
1. <i>le conseil d'administration</i>	81
1.1. <i>qu'est-ce qu'un conseil d'administration</i>	81
1.2 <i>la composition du conseil d'administration</i>	83
2. <i>le comité d'audit</i>	86
2.1 <i>Le rôle du comité d'audit</i>	87
3. <i>la direction générale</i>	92
4. <i>les parties prenantes</i>	93
4.1 <i>Qu'est-ce qu'une partie prenante</i>	93
4.2 <i>Les types de parties prenantes</i>	94
SECTION 03 : LES MECANISMES DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE	96
1. <i>Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise</i>	97
1.1 <i>Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les propriétaires/actionnaires</i>	97
1.2 <i>les mécanismes dont dispose le conseil d'administration pour discipliner les dirigeants.</i>	100
1.3 <i>Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés</i>	104
1.4 <i>Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les autres parties prenantes</i>	106
2. <i>Les mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise</i>	110
2.1 <i>le marché des biens et des services</i>	110
2.2 <i>les marchés du travail des dirigeants :</i>	111
2.3 <i>le marché financier</i>	112
SECTION 04 : LA RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENTREPRISE	112
1. <i>Définition de la responsabilité sociale de l'entreprise</i>	112

2. <i>pour quoi la responsabilité sociale de l'entreprise ?</i>	116
3. <i>l'audit interne et la responsabilité sociale</i>	119
CONCLUSION DU CHAPITRE II	122
CHAPITRE III: LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE DANS LE RENFORCEMENT DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE : QUELLE EFFICACITÉ ?	123
SECTION 1 : L'AUDIT INTERNE, THEORIE DE L'AGENCE ET THEORIE DES COUTS DE TRANSACTION	125
1. <i>Audit Interne et Théorie de l'Agence :</i>	125
2. <i>L'audit interne et la théorie des coûts de transaction</i>	127
SECTION 2 : LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS L'EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE.	128
1. <i>Qu'est ce qu'un système de contrôle interne</i>	128
1.1 <i>L'émergence du système de contrôle interne</i>	128
1.2 <i>La définition de contrôle interne</i>	129
1.3 <i>Pour quoi le contrôle interne est-il important ?</i>	132
1.4 <i>La relation entre le système du contrôle interne et l'audit interne :</i>	134
2. <i>L'évaluation du système de contrôle interne</i>	135
2.1 <i>Les principes clés d'évaluation et d'amélioration du système de contrôle interne</i>	135
2.2 <i>Les méthodes d'évaluation de système de contrôle interne</i>	137
3. <i>L'évaluation finale basée sur les testes de contrôle opérationnel :</i>	149
3.1 <i>Les tests des contrôles</i>	149
SECTION 3 : LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE MANAGEMENT DES RISQUES DE L'ENTREPRISE (ERM)	154
1. <i>Le concept de risque en matière d'audit interne</i>	155
2. <i>qu'est ce que le management des risques de l'entreprise ?</i>	156
2.1 <i>La responsabilité et les avantages du management des risques de l'entreprise.</i>	157
3. <i>Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM).</i>	158
3.1 <i>L'audit interne et la maitrise des risques</i>	158
3.2 <i>L'audit interne et le management des risques de l'entreprise</i>	159
3.3 <i>Le rôle de l'audit interne dans le management des risques</i>	159
SECTION 4: L'AUDIT INTERNE COMME UNE SOLUTION AUX PROBLEMES D'ASYMETRIE D'INFORMATION	168
1 <i>l'asymétrie d'information</i>	168
2. <i>l'audit interne et l'asymétrie d'information.</i>	168
CONCLUSION DE CHAPITRE III	172
Chapitre IV : ETUDE DE CAS	173
INTRODUCTION DU CHAPITRE IV	173
SECTION 01 : LA REALITE ET LA PERSPECTIVE DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE EN ALGERIE.	173
1. <i>Aperçu historique sur l'économie algérienne</i>	173
2. <i>La réalité et la perspective de l'audit interne en Algérie :</i>	176

<i>3. La réalité et la perspective de la gouvernance en Algérie</i>	178
<i>3.1 Code de la gouvernance en Algérie :</i>	179
<i>3.2 Le contexte Algérien :</i>	180
<i>3.3 Entreprise concernées :</i>	180
<i>3.4 Le cadre législatif, réglementaire des entreprises algériennes :</i>	181
SECTION 02 : ETUDE DE CAS : LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS L'AMELIORATION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE : CAS DES ENTREPRISES ALGERIENNES.	181
<i>1. Les étapes de l'étude</i>	181
<i>2. La population de l'étude et le teste de l'échantillon :</i>	182
<i>3. les outils de l'étude :</i>	185
<i>4. La fiabilité du questionnaire :</i>	187
<i>5. La stabilité du questionnaire :</i>	188
<i>6. Les méthodes statistiques utilisées dans la recherche :</i>	190
<i>2. Analyse et Interprétation des Axes de l'étude, et de Teste des Hypothèses :</i>	191
<i>2.1- La description statistique de l'échantillon de l'étude en fonction des caractéristiques et personnalité :</i>	191
<i>2.2- Analyse et Interprétation des Axes d'étude.</i>	191
<i>2.3-Teste des hypothèses :</i>	231
CONCLUSION DE CHAPITRE IV	240
CONCLUSION GENERALE	242
BIBLIOGRAPHIE	248
LISTE DES TABLEAUX	257
LISTE DES FUGURES	259
LISTES DES GRAPHIQUES	260
LISTE DES ANNEXES	261

Annexes

NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE (*LES NORMES*)

Introduction

L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Il peut être en outre exercé par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation.

Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, il est essentiel de se conformer aux *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA* (ci-après « les *Normes* ») pour que les auditeurs internes et l'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités.

Lorsque la législation ou la réglementation empêchent les auditeurs internes ou l'audit interne de respecter certaines dispositions des *Normes*, il est nécessaire d'en respecter les autres dispositions et de procéder à une communication appropriée.

Si les *Normes* sont conjointement utilisées avec des dispositions d'autres organes de référence, les communications de l'audit interne peuvent le cas échéant, citer l'utilisation d'autres *Normes*. S'il y a des contradictions entre les *Normes* et ces autres dispositions, les auditeurs internes et l'audit interne doivent se conformer aux *Normes* et peuvent respecter les autres dispositions si celles-ci sont plus exigeantes.

Les *Normes* ont pour objet :

1. de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
2. de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
3. d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
4. de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les *Normes* sont des principes obligatoires constituées :

- de déclarations sur les conditions fondamentales pour la pratique professionnelle de l'audit interne et pour l'évaluation de sa performance. Elles sont internationales et applicables tant au niveau du service qu'au niveau individuel ;
- d'interprétations clarifiant les termes et les concepts utilisés dans les déclarations.

Les *Normes* utilisent des termes ayant un sens spécifique qui est précisé dans le Glossaire. En particulier les *Normes* utilisent le mot « *must* » pour spécifier une exigence impérative et le mot « *should* » lorsque le respect de la disposition est recommandé sauf si, en faisant preuve de jugement professionnel, des adaptations sont justifiées par les circonstances.

Il est indispensable de prendre en considération les déclarations et les interprétations ainsi que les significations spécifiques du Glossaire pour comprendre et appliquer correctement les *Normes*.

Les *Normes* se composent des *Normes* de qualification, des *Normes* de fonctionnement et des *Normes* de mise en œuvre. Les *Normes* de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne. Les *Normes* de fonctionnement décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis. Les *Normes* de qualification et les *Normes* de fonctionnement s'appliquent à tous les services d'audit. Les *Normes* de mise en œuvre

précisent les *Normes* de qualification et les *Normes* de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) ou de conseil (C).

Dans le cadre de missions d'assurance, l'auditeur interne procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction, un processus, un système ou tout autre sujet. L'auditeur interne détermine la nature et l'étendue des missions d'assurance. Elles comportent généralement trois types d'intervenants : (1) la personne ou le groupe directement impliqué dans l'entité, l'opération, la fonction, le processus, le système ou le sujet examiné – autrement dit le propriétaire du processus, (2) la personne ou le groupe réalisant l'évaluation – l'auditeur interne, et (3) la personne ou le groupe qui utilise les résultats de l'évaluation – l'utilisateur.

Les missions de conseil sont généralement entreprises à la demande d'un client. Leur nature et leur périmètre font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent généralement deux intervenants : (1) la personne ou le groupe qui fournit les conseils – en l'occurrence l'auditeur interne, et (2) la personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés – le client. Lors de la réalisation de missions de conseil, l'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assumer aucune fonction de management.

Les *Normes* s'appliquent aux auditeurs internes et à l'activité d'audit interne. Tous les auditeurs internes ont la responsabilité de se conformer aux *Normes* relatives à l'objectivité, aux compétences et à la conscience professionnelle individuelles. De plus, ils doivent se conformer aux *Normes* relatives aux responsabilités associées à leur poste. Les responsables de l'audit interne ont la responsabilité d'assurer la conformité globale de l'activité d'audit interne avec les *Normes* et d'en rendre compte.

La revue et la mise à jour des *Normes* est un processus continu. « *The International Internal Audit Standards Board* » mène une large consultation et des discussions avant de publier les *Normes*. Pour cela, des avant-projets sont soumis au plan international pour commentaires publics. Ils sont consultables sur le site internet de l'IIA et sont distribués à tous les instituts affiliés.

Les suggestions et commentaires concernant les *Normes* peuvent être adressés à :

The Institute of Internal Auditors
Standards and Guidance
247, Maitland Avenue.
Altamonte Springs, Florida 32701-4201 USA
Courrier électronique : guidance@theiia.org
Site web : www.theiia.org

NORMES DE QUALIFICATION

1000 – Mission, pouvoirs et responsabilités

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le Code de Déontologie ainsi qu'avec les *Normes*. Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du Conseil.

Interprétation :

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation y compris la nature de la relation fonctionnelle entre le responsable de l'audit interne et le Conseil ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil.

1000.A1 - La nature des missions d'assurance réalisées pour l'organisation doit être définie dans la charte d'audit interne. S'il est prévu d'effectuer des missions d'assurance à l'extérieur de l'organisation, leur nature doit être également définie dans la charte d'audit interne.

1000.C1 - La nature des missions de conseil doit être définie dans la charte d'audit interne.

1010 - Reconnaissance de la définition de l'audit interne, du Code de Déontologie ainsi que des *Normes* dans la charte d'audit interne

Le caractère obligatoire de la définition de l'audit interne, du Code de Déontologie ainsi que des *Normes* doit être reconnu dans la charte d'audit interne.

Le responsable de l'audit interne présente la définition de l'audit interne, le Code de Déontologie ainsi que les *Normes* à la direction générale et au Conseil.

1100 – Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

Interprétation :

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la direction générale et au Conseil. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement. Les atteintes à l'indépendance doivent être appréhendées à différents niveaux :

- *au niveau de l'auditeur interne ;*
- *au niveau de la conduite de la mission ;*
- *au niveau de l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.*

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Comme pour l'indépendance, les atteintes à l'objectivité doivent être appréhendées au niveau de :

- *l'auditeur interne ;*
- *la conduite de la mission ;*

- *l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.*

1110 - Indépendance dans l'organisation

Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation.

Interprétation :

L'indépendance au sein de l'organisation est atteinte lorsque le responsable de l'audit interne rapporte fonctionnellement au Conseil.

Les relations fonctionnelles impliquent, par exemple, que le Conseil :

- *approuve la charte d'audit interne ;*
- *approuve le plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ;*
- ***approuve le budget et les ressources prévisionnels de l'audit interne ;***
- *soit destinataire des informations adressées par le responsable d'audit relatives à la réalisation du plan d'audit ou de tout autre sujet afférent à l'audit interne ;*
- *approuve les décisions liées à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne ;*
- ***approuve la rémunération du responsable de l'audit interne ;***
- *demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.*

1110.A1 - L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

1111 - Relation directe avec le Conseil

Le responsable de l'audit interne doit pouvoir communiquer et dialoguer directement avec le Conseil.

1120 – Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter tout conflit d'intérêt.

Interprétation :

Est considérée comme un conflit d'intérêt, une situation dans laquelle un auditeur interne, qui jouit d'une position de confiance, a un intérêt personnel ou professionnel venant en concurrence avec ses devoirs et responsabilités. De tels intérêts peuvent empêcher l'auditeur d'exercer ses responsabilités de façon impartiale. Un conflit d'intérêt peut exister même si aucun acte contraire à l'éthique ou malhonnête n'a été commis. Un conflit d'intérêt peut créer une situation susceptible d'entamer la confiance en l'auditeur interne, vis-à-vis du service d'audit interne et en la profession. Un conflit d'intérêt peut compromettre la capacité d'un individu à conduire ses activités et exercer ses responsabilités de manière objective.

1130 – Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité

Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

Interprétation :

Parmi les atteintes à l'indépendance du service d'audit interne et à l'objectivité individuelle, peuvent figurer les conflits d'intérêts personnels, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès

aux dossiers, aux personnes et aux biens, ainsi que les limitations de ressources telles que des limitations financières.

L'identification des parties qui devraient être informées d'une atteinte à l'objectivité et à l'indépendance dépend d'une part des attentes de la direction générale et du Conseil, telles que décrites dans la charte d'audit interne, en termes de responsabilités de l'audit interne et du responsable d'audit interne, et d'autre part de la nature de cette atteinte.

1130.A1 – Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer des opérations particulières dont ils étaient auparavant responsables. L'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

1130.A2 – Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le responsable de l'audit a la charge doivent être supervisées par une personne ne relevant pas de l'audit interne.

1130.C1 – Les auditeurs internes peuvent être amenés à réaliser des missions de conseil liées à des opérations dont ils ont été auparavant responsables.

1130.C2 – Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont susceptibles d'être compromises lors des missions de conseil qui leur sont proposées, ils doivent en informer le client donneur d'ordre avant de les accepter.

1200 – Compétence et conscience professionnelle

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle.

1210 – Compétence

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

Interprétation :

Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont une expression générique utilisée pour décrire la capacité professionnelle dont les auditeurs internes doivent disposer pour pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences en obtenant des certifications et qualifications professionnelles appropriées telles que le CIA (Certified Internal Auditor) et tout autre diplôme promu par l'IIA ou par d'autres organisations professionnelles appropriées.

1210.A1 – Le responsable de l'audit interne doit obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission.

1210.A2 – Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation. Toutefois, ils ne sont pas censés posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.

1210.A3 - Les auditeurs internes doivent posséder une connaissance suffisante des principaux risques et contrôles relatifs aux technologies de l'information, et des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur

sont confiés. Toutefois, tous les auditeurs internes, ne sont pas censés posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique.

1210.C1 – Le responsable de l'audit interne doit décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission.

1220 – Conscience professionnelle

Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité.

1220.A1 – Les auditeurs internes doivent apporter tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle en prenant en considération les éléments suivants :

- l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission ;
- la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures propres aux missions d'assurance ;
- l'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ;
- la probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformité;
- le coût de la mise en place des contrôles par rapport aux avantages escomptés.

1220.A2 – Pour remplir ses fonctions avec conscience professionnelle, l'auditeur interne doit envisager l'utilisation de techniques informatiques d'audit et d'analyse des données.

1220.A3 – Les auditeurs internes doivent exercer une vigilance particulière à l'égard des risques significatifs susceptibles d'affecter les objectifs, les opérations ou les ressources. Toutefois, les procédures d'audit seules, même lorsqu'elles sont menées avec la conscience professionnelle requise, ne garantissent pas que tous les risques significatifs seront détectés.

1220.C1 – Les auditeurs internes doivent apporter à une mission de conseil toute leur conscience professionnelle, en prenant en considération les éléments suivants :

- les besoins et attentes des clients, y compris sur la nature, le calendrier et la communication des résultats de la mission ;
- la complexité de celle-ci et l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs fixés ;
- son coût par rapport aux avantages escomptés.

1230 – Formation professionnelle continue

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue.

1300 – Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne.

Interprétation :

Un programme d'assurance et d'amélioration qualité est conçu de façon à évaluer :

- *la conformité de l'audit interne avec la définition de l'audit interne et les Normes ;*
- *le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes.*

Ce programme permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité d'audit interne et d'identifier toutes opportunités d'amélioration.

1310 – Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le programme d'assurance et d'amélioration qualité doit comporter des évaluations tant internes qu'externes.

1311 – Évaluations internes

Les évaluations internes doivent comporter :

- une surveillance continue de la performance de l'audit interne ;
- des **évaluations** périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne.

Interprétation :

La surveillance continue fait partie intégrante de la supervision quotidienne, de la revue et du suivi de l'activité d'audit interne. La surveillance continue est intégrée dans les procédures et les pratiques courantes de gestion du service d'audit interne. Ce contrôle utilise les processus, les outils et les informations nécessaires à l'évaluation du service d'audit interne en termes de conformité à la définition de l'audit interne, au Code de Déontologie et aux Normes.

*Les **évaluations** périodiques sont conduites pour **apprécier** également la conformité du service d'audit interne à la définition de l'audit interne au Code de Déontologie et aux Normes.*

Une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne suppose au moins la compréhension de l'ensemble des éléments du cadre de référence international des pratiques professionnelles.

1312 – Évaluations externes

Des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. Le responsable de l'audit interne doit s'entretenir avec le Conseil au sujet :

- **des modalités et de la fréquence de l'évaluation externe** ; et
- des qualifications de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluation externes ainsi que de leur indépendance y compris au regard de tout conflit d'intérêt potentiel.

Interprétation

Les évaluations externes peuvent prendre la forme d'une évaluation entièrement externalisée ou d'une auto-évaluation avec validation indépendante externe.

Un évaluateur ou une équipe d'évaluateurs qualifiés possèdent des compétences dans deux domaines : la pratique professionnelle de l'audit interne et le processus d'évaluation externe. Ces compétences peuvent être démontrées à travers une combinaison d'expériences professionnelles et de connaissances théoriques.

L'expérience acquise dans des organisations de taille, de complexité, de secteur d'activité ou d'industrie, et de problématiques techniques similaires est à privilégier.

Dans le cadre d'une équipe d'évaluation, il n'est pas nécessaire que chaque membre de l'équipe possède toutes les compétences requises ; c'est l'équipe dans son ensemble qui est qualifiée.

Le responsable de l'audit interne doit se servir de son jugement professionnel pour apprécier si un évaluateur ou une équipe d'évaluation possède suffisamment de compétences pour pouvoir mener à bien la mission d'évaluation.

La personne ou l'équipe qui procèdent à l'évaluation doivent être indépendantes de l'organisation dont le service d'audit interne fait partie et ne pas se trouver en situation de conflit d'intérêt réel ou apparent.

1320 – Rapports relatifs au programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité à la direction générale ainsi qu'au Conseil.

Interprétation :

*La forme, le contenu ainsi que la fréquence des communications relatives aux résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité sont définies lors de discussions avec la direction générale et le Conseil, et tiennent compte des responsabilités de l'audit interne et de celles du responsable de l'audit interne comme définies dans la charte d'audit interne. Pour démontrer la conformité à la définition de l'audit interne, au Code de Déontologie et aux Normes, les résultats des évaluations internes périodiques et des évaluations externes doivent être communiqués dès l'achèvement de ces évaluations. Les résultats de la surveillance continue sont quant à eux communiqués au moins une fois par an. Ces résultats incluent l'appréciation **de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluation** sur le degré de conformité de l'activité d'audit interne.*

1321 – Utilisation de la mention « conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne »

Le responsable de l'audit interne peut indiquer que l'activité d'audit interne est conduite conformément aux *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* seulement si, les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité l'ont démontré.

Interprétation :

Le service d'audit interne est en conformité avec les Normes lorsqu'il respecte les exigences de la définition de l'audit interne, du Code de déontologie et des Normes.

Les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité incluent les résultats des évaluations internes et des évaluations externes. Tout service d'audit interne disposera de résultats d'évaluations internes. Les services d'audit interne qui ont plus de cinq ans d'ancienneté disposeront également des résultats de leurs évaluations externes.

1322 – Indication de non-conformité

Quand la non-conformité de l'activité d'audit interne avec la définition de l'audit interne, le Code de Déontologie ou encore les *Normes* a une incidence sur le champ d'intervention ou sur le fonctionnement de l'audit interne, le responsable de l'audit interne doit informer la direction générale et le Conseil de cette non-conformité et de ses conséquences.

NORMES DE FONCTIONNEMENT

2000 – Gestion de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

Interprétation :

L'activité d'audit interne est gérée efficacement quand :

- *les résultats des travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités définis dans la charte d'audit interne ;*
- *l'audit interne est exercé conformément à la définition de l'audit interne et aux Normes ;*
- *les membres de l'équipe d'audit agissent en respectant le Code de Déontologie et les Normes.*

Le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (ainsi qu'à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficacité ainsi qu'à l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne.

2010 – Planification

Le responsable de l'audit interne doit établir **un plan d'audit** fondé sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Interprétation :

*Il incombe au responsable de l'audit interne de développer un plan d'audit fondé sur les risques. Pour se faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de management des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation. Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après **avoir pris en considération le point de vue de la direction générale et du Conseil. Le responsable de l'audit interne doit, le cas échéant, réviser et ajuster le plan afin de répondre aux changements dans les activités, les risques, les opérations, les programmes, les systèmes et les contrôles de l'organisation.***

2010.A1 – Le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la direction générale et du Conseil doivent être pris en compte dans ce processus.

2010.A2 - Le responsable de l'audit interne doit identifier et prendre en considération les attentes de la direction générale, du Conseil et des autres parties prenantes concernant les opinions et d'autres conclusions de l'audit interne.

2010.C1 – Lorsqu'on lui propose une mission de conseil, le responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, devrait considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée, d'améliorer le management des risques et le fonctionnement de l'organisation. Les missions de conseil qui ont été acceptées doivent être intégrées dans le plan d'audit.

2020 – Communication et approbation

Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au Conseil son plan d'audit et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important

susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources.

2030 – Gestion des ressources

Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé.

Interprétation

On entend par ressources adéquates, la combinaison de connaissances, savoir-faire et autres compétences nécessaires à la réalisation du plan d'audit. On entend par ressources suffisantes, la quantité de ressources nécessaires à la réalisation du plan d'audit. Les ressources sont mises en œuvre efficacement quand elles sont utilisées de manière à optimiser la réalisation du plan d'audit.

2040 – Règles et procédures

Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne.

Interprétation :

La forme et le contenu des règles et procédures dépendent de la taille, de la manière dont est structuré l'audit interne et de la complexité de ses travaux.

2050 – Coordination

Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil.

2060 – Rapports à la direction générale et au Conseil

Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que du degré de réalisation du plan d'audit. Il doit plus particulièrement rendre compte :

- de l'exposition aux risques significatifs (y compris des risques de fraude) et des contrôles correspondants ;
- des sujets relatifs au gouvernement d'entreprise et ;
- de tout autre problème répondant à un besoin ou à une demande de la direction générale ou du Conseil.

Interprétation :

La fréquence et le contenu de ces rapports sont déterminés lors de discussions avec la direction générale et le Conseil et dépendent de l'importance des informations à communiquer et de l'urgence des actions correctives devant être entreprises par la direction générale et le Conseil.

2070 – Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne

Lorsque l'activité d'audit interne est réalisée par un prestataire de service externe, ce dernier doit alerter l'organisation qu'elle reste responsable du maintien d'un audit interne efficace.

Interprétation :

Cette responsabilité est démontrée par le programme d'assurance et d'amélioration qualité, lequel évalue la conformité avec la Définition de l'audit interne, le Code de déontologie et les Normes.

2100 – Nature du travail

L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique.

2110 – Gouvernement d'entreprise

L'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- communiquer aux services concernés de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination de leurs activités.

2110.A1 – L'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique.

2110.A2 – L'audit interne doit évaluer si la gouvernance des systèmes d'information de l'organisation soutient la stratégie et les objectifs de l'organisation.

2120 – Management des risques

L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration.

Interprétation :

Afin de déterminer si les processus de management des risques sont efficaces, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- *les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ;*
- *les risques significatifs sont identifiés et évalués ;*
- *les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ;*
- *les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au Conseil d'exercer leurs responsabilités.*

Pour étayer cette évaluation, l'audit interne peut s'appuyer sur des informations issues de différentes missions.

Une vision consolidée des résultats de ces missions permet une compréhension du processus de management des risques de l'organisation et de son efficacité.

Les processus de management des risques sont surveillés par des activités de gestion permanente, par des évaluations spécifiques ou par ces deux moyens.

2120.A1 – L'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de :

- **l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;**
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2120.A2 - L'audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré par l'organisation.

2120.C1 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent couvrir les risques liés aux objectifs de la mission et demeurer vigilants vis-à-vis de l'existence de tout autre risque susceptible d'être significatif.

2120.C2 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des risques acquises lors de missions de conseil pour évaluer les processus de management des risques de l'organisation.

2120.C3 - Lorsque les auditeurs internes aident le management dans la conception et l'amélioration des processus de management des risques, ils doivent s'abstenir d'assumer une responsabilité opérationnelle en la matière.

2130 – Contrôle

L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue.

2130.A1 – L'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- **l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation**
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2130.C1 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des dispositifs de contrôle acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation.

2200 – Planification de la mission

Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.

2201 – Considérations relatives à la planification

Lors de la planification de la mission, les auditeurs internes doivent prendre en compte :

- les objectifs de l'activité soumise à l'audit et la manière dont elle est maîtrisée ;
- les risques significatifs liés à l'activité, ses objectifs, les ressources mises en œuvre et ses tâches opérationnelles, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel du risque est maintenu à un niveau acceptable ;
- la pertinence et l'efficacité des processus **de gouvernement d'entreprise**, de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou modèle approprié ;
- les opportunités d'améliorer de manière significative les processus **de gouvernement d'entreprise**, de management des risques et de contrôle de l'activité.

2201.A1 – Lorsqu'ils planifient une mission pour des tiers extérieurs à l'organisation, les auditeurs internes doivent élaborer avec eux un accord écrit sur les objectifs et le champ de la mission, les responsabilités et les attentes respectives, et préciser les restrictions à observer en matière de diffusion des résultats de la mission et d'accès aux dossiers.

2201.C1 – Les auditeurs internes doivent établir avec le client donneur d'ordre un accord sur les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités de chacun et plus généralement sur les attentes du client donneur d'ordre. Pour les missions importantes, cet accord doit être formalisé.

2210 – Objectifs de la mission

Les objectifs doivent être précisés pour chaque mission.

2210.A1 – L'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation.

2210.A2 – En détaillant les objectifs de la mission, les auditeurs internes doivent tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs significatives, des cas de fraudes ou de non-conformité et d'autres risques importants.

2210.A3 – Des critères adéquats sont nécessaires pour évaluer **le gouvernement d'entreprise, le management des risques et** le dispositif de contrôle. Les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure le management **et/ou le Conseil** a défini des critères adéquats pour apprécier si les objectifs et les buts ont été atteints. Si ces critères sont adéquats, les auditeurs internes doivent les utiliser dans leur évaluation. S'ils sont inadéquats, les auditeurs internes doivent travailler avec le management **et/ou le Conseil** pour élaborer des critères d'évaluation appropriés.

2210.C1 – Les objectifs d'une mission de conseil doivent porter sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle dans la limite convenue avec le client.

2210.C2 – Les objectifs de la mission de conseil doivent être en cohérence avec les valeurs, la stratégie et les objectifs de l'organisation.

2220 – Champ de la mission

Le champ doit être suffisant pour **atteindre les** objectifs de la mission.

2220.A1 – Le champ de la mission doit couvrir les systèmes, les documents, le personnel et les biens concernés, y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers.

2220.A2 – Lorsqu'au cours d'une mission d'assurance apparaissent d'importantes opportunités en termes de conseil, un accord écrit devrait être conclu pour préciser les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités et les attentes respectives. Les résultats de la mission de conseil sont communiqués conformément aux *Normes* applicables à ces missions.

2220.C1 – Quand ils effectuent une mission de conseil, les auditeurs internes doivent s'assurer que le champ d'intervention permet de répondre aux objectifs convenus. Si, en cours de mission, les auditeurs internes émettent des réserves sur ce périmètre, ils doivent en discuter avec le client donneur d'ordre afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission.

2220.C2 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent examiner les dispositifs de contrôle relatifs aux objectifs de la mission et être attentifs à l'existence de tout problème de contrôle significatif.

2230 – Ressources affectées à la mission

Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées et suffisantes pour atteindre les objectifs de la mission. Ils s'appuient sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles.

2240 – Programme de travail de la mission

Les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission.

2240.A1 – Le programme de travail doit faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement.

2240.C1 – Le programme de travail d'une mission de conseil peut varier, dans sa forme et son contenu, selon la nature de la mission.

2300 – Accomplissement de la mission

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

2310 – Identification des informations

Les auditeurs internes doivent identifier les informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission.

Interprétation :

Une information suffisante est factuelle, adéquate et probante, de sorte qu'une personne prudente et informée, pourrait parvenir aux mêmes conclusions que l'auditeur. Une information fiable est une information concluante et facilement accessible par l'utilisation de techniques d'audit appropriées. Une information pertinente conforte les constatations et recommandations de l'audit, et répond aux objectifs de la mission. Une information utile aide l'organisation à atteindre ses objectifs.

2320 – Analyse et évaluation

Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées.

2330 – Documentation des informations

Les auditeurs internes doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission.

2330.A1 – Le responsable de l'audit interne doit contrôler l'accès aux dossiers de la mission. Il doit, si nécessaire, obtenir l'accord de la direction générale et/ou l'avis d'un juriste avant de communiquer ces dossiers à des parties extérieures.

2330.A2 – Le responsable de l'audit interne doit arrêter des règles en matière de conservation des dossiers de la mission et ce, quelque soit le support d'archivage utilisé. Ces

règles doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec toute exigence réglementaire ou autre.

2330.C1 – Le responsable de l'audit interne doit définir des procédures concernant la protection et la conservation des dossiers de la mission de conseil ainsi que leur diffusion à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Ces procédures doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec toute exigence réglementaire ou autre appropriée.

2340 – Supervision de la mission

Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué.

Interprétation :

L'étendue de la supervision est fonction de la compétence et de l'expérience des auditeurs internes, ainsi que de la complexité de la mission. Le responsable de l'audit interne a l'entière responsabilité de la supervision des missions qui sont réalisées par ou pour le compte du service d'audit interne, mais il peut désigner d'autres membres de l'équipe d'audit interne possédant l'expérience et la compétence nécessaires pour réaliser cette supervision. La preuve de la supervision doit être documentée et conservée dans les papiers de travail.

2400 – Communication des résultats

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats **de la** mission.

2410 – Contenu de la communication

La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions.

2410.A1 – La communication finale des résultats de la mission doit, lorsqu'il y a lieu, contenir l'opinion des auditeurs internes et/ou leurs conclusions. Lorsqu'une opinion ou une conclusion sont émises, elles doivent prendre en compte les attentes de la direction générale, du Conseil, et des autres parties prenantes. Elles doivent également s'appuyer sur une information suffisante, fiable, pertinente et utile.

Interprétation :

Les opinions au niveau d'une mission peuvent être formulées sous forme d'échelle de notation, de conclusions ou de toute autre description des résultats.

Une telle mission peut être liée aux contrôles d'un processus, de risques ou d'une unité opérationnelle spécifique. La formulation de ces opinions exige de prendre en compte les résultats de la mission et leur caractère significatif.

2410.A2 – Les auditeurs internes sont encouragés à faire état des forces relevées, lors de la communication des résultats de la mission.

2410.A3 – Lorsque les résultats de la mission sont communiqués à des destinataires ne faisant pas partie de l'organisation, les documents communiqués doivent préciser les restrictions à observer en matière de diffusion et d'exploitation des résultats.

2410.C1 – La communication sur l'avancement et les résultats d'une mission de conseil variera dans sa forme et son contenu en fonction de la nature de la mission et des besoins du client donneur d'ordre.

2420 – Qualité de la communication

La communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

Interprétation :

Une communication exacte ne contient pas d'erreurs ou de déformations, et est fidèle aux faits sous-jacents. Une communication objective est juste, impartiale, non biaisée et résulte d'une évaluation équitable et mesurée de tous les faits et circonstances pertinents. Une communication claire est facilement compréhensible et logique. Elle évite l'utilisation d'un langage excessivement technique et fournit toute l'information significative et pertinente. Une communication concise va droit à l'essentiel et évite tout détail superflu, tout développement non nécessaire, toute redondance ou verbiage. Une communication constructive aide l'audité et l'organisation, et conduit à des améliorations lorsqu'elles sont nécessaires. Une communication complète n'omet rien qui soit essentiel aux destinataires cibles. Elle intègre toute l'information significative et pertinente, ainsi que les observations permettant d'étayer les recommandations et conclusions. Une communication émise en temps utile est opportune et à propos, elle permet au management de prendre les actions correctives appropriées en fonction du caractère significatif de la problématique.

2421 – Erreurs et omissions

Si une communication finale contient une erreur ou une omission significative, le responsable de l'audit interne doit faire parvenir les informations corrigées à tous les destinataires de la version initiale.

2430 – Utilisation de la mention « conduit conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne »

Les auditeurs internes peuvent indiquer dans leur rapport que leurs missions sont « conduites conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » seulement si les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité le démontrent.

2431 – Indication de non-conformité

Lorsqu'une mission donnée n'a pas été conduite conformément au Code de Déontologie ou aux Normes, la communication des résultats doit indiquer :

- les principes ou les règles de conduite du Code de Déontologie, ou les Normes avec lesquelles la mission n'a pas été en conformité ;
- la ou les raisons de la non-conformité ;
- l'incidence de la non-conformité sur la mission et sur les résultats communiqués.

2440 – Diffusion des résultats

Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés.

Interprétation:

Le responsable de l'audit interne a la responsabilité de la revue et de l'approbation du rapport définitif avant qu'il ne soit émis, et décide à qui et de quelle manière il sera diffusé.

Lorsque le responsable de l'audit interne délègue ces fonctions, il/elle en garde l'entière responsabilité.

2440-A1 – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs aux destinataires à même de garantir que ces résultats recevront l'attention nécessaire.

2440-A2 – Sauf indication contraire de la loi, de la réglementation ou des statuts, le responsable de l'audit doit accomplir les tâches suivantes avant de diffuser les résultats à des destinataires ne faisant pas partie de l'organisation :

- évaluer les risques potentiels pour l'organisation ;
- consulter la direction générale et/ou, selon les cas, un conseil juridique ;
- maîtriser la diffusion en imposant des restrictions quant à l'utilisation des résultats.

2440-C1 – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs des missions de conseil à son client donneur d'ordre.

2440-C2 – Au cours des missions de conseil, il peut arriver que des problèmes relatifs aux processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle soient identifiés. Chaque fois que ces problèmes sont significatifs pour l'organisation, ils doivent être communiqués à la direction générale et au Conseil.

2450 – Les opinions globales

Lorsqu'une opinion globale est émise, elle doit prendre en compte les attentes de la direction générale, du Conseil et des autres parties prenantes. Elle doit également s'appuyer sur une information suffisante, fiable, pertinente et utile.

Interprétation :

La communication précisera :

- *le périmètre, y compris la période concernée par l'opinion ;*
- *les limitations de périmètre ;*
- *le fait de prendre en compte d'autres travaux connexes, y compris ceux d'autres services donnant une assurance sur la maîtrise des activités ;*
- *le référentiel des risques ou de contrôle interne ou tout autre critère utilisé pour formuler l'opinion globale ;*
- *l'opinion globale, l'avis ou la conclusion donnée.*

Les causes de la formulation d'une opinion globale défavorable doivent être explicitées.

2500 – Surveillance des actions de progrès

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management.

2500-A1 – Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la direction générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire.

2500-C1 – L'audit interne doit surveiller la suite donnée aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre.

2600 – Communication relative à l'acceptation des risques

Lorsque le responsable de l'audit interne **conclut que le management** a accepté un niveau de risque qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec **la direction générale**. **Si le responsable de l'audit interne estime que le problème n'a pas été résolu, il doit soumettre la question au Conseil.**

Interprétation :

L'identification du niveau de risque accepté par le management peut résulter d'une mission d'assurance, d'une mission de conseil, du suivi des plans d'actions du management à la suite de missions d'audit interne antérieures, ou d'autres moyens. La réponse au risque ne relève pas du responsable d'audit interne

GLOSSAIRE

Activités d'assurance

Il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Par exemple, des audits financiers, de performance, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence.

Activité d'audit interne

Assurée par un service, une division, une équipe de consultants ou tout autre praticien, c'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'activité d'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Activités de conseil

Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. Quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation.

Appétence pour le risque

Niveau de risque qu'une organisation est prête à accepter.

Atteinte

Parmi les atteintes à l'indépendance du service d'audit interne et à l'objectivité individuelle peuvent figurer le conflit d'intérêts personnel, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes, et aux biens, ainsi que les limitations de ressources telles que les limitations financières.

Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP)

Cadre de référence qui structure les lignes directrices édictées par l'IIA. Ces lignes directrices sont soit (1) obligatoires soit (2) approuvées et fortement recommandées.

Caractère significatif

Niveau d'importance relative d'un événement, dans un contexte donné et selon des facteurs d'appréciation qualitatifs et quantitatifs tels que l'ampleur, la nature, l'effet, la pertinence et l'impact de cet événement. Les auditeurs internes font preuve de jugement professionnel lorsqu'ils apprécient le caractère significatif des événements selon des objectifs pertinents.

Charte

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil.

Code de Déontologie

Le Code de Déontologie de l'Institut comprend les principes applicables à la profession et à la pratique de l'audit interne, ainsi que les règles de conduite décrivant le comportement attendu des auditeurs internes. Le Code de Déontologie s'applique à la fois aux personnes et aux organismes qui fournissent des services d'audit interne. Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Conflit d'intérêts

Toute relation qui n'est pas ou ne semble pas être dans l'intérêt de l'organisation. Un conflit d'intérêts peut nuire à la capacité d'une personne à assumer de façon objective ses devoirs et responsabilités.

Conformité

L'adhésion aux règles, plans, procédures, lois, règlements, contrats ou autres exigences.

Conseil

Le niveau le plus élevé des organes de gouvernance, responsable du pilotage, et/ou de la surveillance des activités et de la gestion de l'organisation. Habituellement, le Conseil (par exemple, un conseil d'administration, un conseil de surveillance ou un organe délibérant) comprend des administrateurs indépendants. Si une telle instance n'existe pas, le terme « Conseil », utilisé dans les Normes, peut désigner le dirigeant de l'organisation.

Le terme « Conseil » peut renvoyer au comité d'audit auquel l'organe de gouvernance a délégué certaines fonctions.

Contrôle (dispositifs de contrôle)

Toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.

Contrôle des technologies de l'information

Contrôles qui viennent en appui de la gestion et de la gouvernance de l'organisation et qui comportent des contrôles généraux et des contrôles techniques sur les infrastructures des technologies de l'information dans lesquelles on retrouve les applications, les informations, les installations et les personnes.

Contrôle satisfaisant

C'est le cas lorsque le management s'est organisé de manière à apporter une assurance raisonnable que les risques que court l'organisation, ont été gérés efficacement et que les buts et objectifs de l'organisation seront atteints d'une manière efficace et économique.

Devrait

Traduction de "Should", utilisée dans les normes lorsque le respect de la disposition est recommandé sauf si, en faisant preuve de jugement professionnel, des adaptations sont justifiées par les circonstances.

Doit

Traduction de "must", utilisée dans les Normes pour indiquer une exigence impérative.

Environnement de contrôle

L'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle dans l'organisation. L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure

nécessaires à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- intégrité et valeurs éthiques ;
- philosophie et style de direction ;
- structure organisationnelle ;
- attribution des pouvoirs et responsabilités ;
- politiques et pratiques relatives aux ressources humaines ;
- compétence du personnel.

Fraude

Tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance sans qu'il y ait eu violence ou menace de violence. Les fraudes sont perpétrées par des personnes et des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou de s'assurer un avantage personnel ou commercial.

Gouvernance des technologies de l'information

La gouvernance des technologies de l'information comprend la direction, les structures organisationnelles et les processus qui garantissent que les technologies de l'information soutiennent la stratégie et les objectifs de l'organisation.

Gouvernement d'entreprise

Le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs.

Indépendance

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités.

Management des risques

Processus visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation.

Mission

Une mission, tâche ou activité de révision particulière telles qu'un audit interne, une revue d'auto-évaluation, l'investigation d'une fraude ou une mission de conseil. Une mission peut englober de multiples tâches ou activités menées pour atteindre un ensemble déterminé d'objectifs qui s'y rapportent.

Norme

Document d'ordre professionnel promulgué par « the Internal Auditing Standards Board » (Comité interne à l'IIA chargé d'élaborer les *Normes*) afin de définir les règles applicables à un large éventail d'activités d'audit interne et utilisables pour l'évaluation de ses performances.

Objectifs de la mission

Enoncés généraux élaborés par les auditeurs internes et définissant ce qu'il est prévu de réaliser pendant la mission.

Objectivité

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes.

Opinion au niveau d'une mission

L'échelle de notation, la conclusion et/ou toute autre description des résultats d'une mission d'audit interne donnée, relative aux éléments rentrant dans le cadre des objectifs et du périmètre de la mission.

Opinion globale

Les échelles de notation, les conclusions et/ou toute autre description des résultats délivrés par le responsable de l'audit interne, à un niveau global, et concernant les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et/ou de contrôle de l'organisation. Une opinion globale est le jugement professionnel du responsable de l'audit interne, fondée sur les résultats d'un certain nombre de missions individuelles et sur d'autres activités dans un laps de temps précis.

Prestataire externe

Une personne ou une entreprise, extérieure à l'organisation, qui possède des connaissances, un savoir-faire et une expérience spécifiques dans une discipline donnée.

Processus de contrôle

Les règles, procédures et activités **(aussi bien manuelles qu'automatisées)** faisant partie d'un cadre de contrôle interne, conçues **et mises en œuvre** pour s'assurer que les risques sont contenus dans les limites **que l'organisation est disposée à accepter.**

Programme de travail de la mission

Un document énumérant les procédures à mettre en œuvre, conçu pour réaliser le plan de mission.

Responsable de l'audit interne

« Responsable de l'audit interne » désigne une personne, occupant un poste hiérarchique de haut niveau, qui a la responsabilité de diriger efficacement l'activité d'audit interne conformément à la charte d'audit interne, à la définition de l'audit interne, au Code de Déontologie et aux *Normes*. Le responsable de l'audit interne ou des membres de l'équipe d'encadrement de l'audit interne devront disposer des certifications et des qualifications professionnelles appropriées. L'intitulé exact du poste de responsable de l'audit interne varie selon les organisations.

Risque

Possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

Techniques d'audit informatisées

Tout outil d'audit automatisé tel que les logiciels d'audit généralisés, les générateurs de données de test, les programmes d'audit informatisés et les utilitaires d'audit spécialisés et les techniques d'audit assistées par ordinateur (CAATs).

Valeur ajoutée

Le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (et à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficacité et à l'efficacités des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle.

Code de déontologie

Introduction

Le Code de Déontologie de l'Institut a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Définition de l'Audit Interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques, et de contrôle, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

Le code de déontologie va au-delà de la Définition de l'Audit Interne et inclut deux composantes essentielles :

1. Des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne ;
2. Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

On désigne par «Auditeurs Internes» les membres de l'Institut, les titulaires de certification professionnelles de l'IIA ou les candidats à celles-ci, ainsi que les personnes proposant des services entrant dans le cadre de la Définition de l'Audit Interne.

Champ d'application et caractère obligatoire

Le code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit interne. Toute violation du Code de Déontologie par des membres de l'Institut, des titulaires de certifications professionnelles de l'IIA ou des candidats à celles-ci, fera l'objet d'une évaluation et sera traitée en accord avec les Statuts de l'Institut et ses Directives Administratives. Le fait qu'un comportement donné ne figure pas dans les Règles de Conduite ne l'empêche pas d'être inacceptable ou déshonorant et peut donc entraîner une action disciplinaire à l'encontre de la personne qui s'en est rendu coupable.

Principes fondamentaux

Il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux suivants:

- 1. Intégrité :**
L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.
- 2. Objectivité :**
Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.
- 3. Confidentialité :**
Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.
- 4. Compétence :**
Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

Règles de conduite

1. Intégrité

Les auditeurs internes :

- 1.1. Doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité.
- 1.2. Doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession.
- 1.3. Ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation.
- 1.4. Doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

2. Objectivité

Les auditeurs internes :

- 2.1. Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation.
- 2.2. Ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel.
- 2.3. Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

3. Confidentialité

Les auditeurs internes :

- 3.1. Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités.
- 3.2. Ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

4. Compétence

Les auditeurs internes :

- 4.1. Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires.
- 4.2. Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing).
- 4.3. Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

Résumé :

Suite aux scandales financiers qui ont touché les Etats-Unis, l'Europe et le Japon, l'audit interne est devenu un outil incontournable dans le système de la gouvernance d'entreprise. En effet, il est considéré comme l'un des principaux acteurs de ce système. L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années, une large diffusion de corruption et fraude, ce qui a conduit les entreprises à donner plus d'importance et de considération à l'audit interne afin de diminuer les risques, d'assurer une transparence et de contribuer à la performance.

Le but de cette étude est de savoir si l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance des entreprises algériennes, et ce à travers l'évaluation du système de contrôle interne, sa capacité de gérer les risques, la réduction de l'asymétrie d'information et à assurer la protection des droits des parties prenantes.

Mots clés : Audit interne- la gouvernance d'entreprise- gestion des risques- contrôle interne- asymétrie d'information.

Abstract:

Following the financial scandals in the United States, Europe and Japan, the internal audit has become an indispensable tool in the system of corporate governance. Indeed, it is considered one of the main actors in this system. The Algeria, like other countries, has in recent years, a wide spread of corruption and fraud, which led firms to give more importance and consideration to internal audit in order to reduce risks, ensure transparency and to contribute to the performance.

The purpose of this study is whether the internal audit can contribute to the improvement of corporate governance, and through the evaluation of the internal control system, its ability to manage risk, the reduction of asymmetry of information and protects the rights of stakeholders.

Key words: Internal auditor- corporate governance- risk management- internal control- information

الملخص:

لقد أصبح التدقيق الداخلي أداة لا غنى عنها في نظام حوكمة الشركات خاصة بعد الفضائح المالية التي طالت الوم.أ، أوروبا و اليابان وهزت اقتصادياتها، و الجزائر كغيرها من دول العالم عرفت انتشارا واسعا للفساد والاحتيال مما دفع بغالبية مؤسساتها إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي و إيلاءه أهمية بالغة بغية الحد من المخاطر التي تواجهها و ضمان عنصر الشفافية و كذا المساهمة في تحسين الأداء.

و تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية و هذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و قدرته على تسيير المخاطر و التحكم بها و الحد من عدم تماثل المعلومات و كذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، عدم تماثل المعلومات.