

Remerciements :

Nous exprimons nos sincères sentiments de gratitude à Dieu qui nous a procuré la volonté, le courage et la patience pour pouvoir réaliser ce modeste travail.

Nous tenons à témoigner notre gratitude à notre promoteur Mr ARAB Zoubir qui nous a encadrés tout au long de ce travail.

Nos plus vifs remerciements vont aussi aux employés de l'Enterprise Portuaire de Bejaia, en particulier : Mr IDIRI Yazid, Mme BOUYAHIA Malika et Melle LALAOUI Sarah, qui nous ont accueillis avec grande générosité au sein du service Audit Interne et service Finances.

Nos derniers remerciements vont à nos familles, pour leur dévouement, leur encouragement et leur soutien inconditionnel durant toutes ces longues années d'études.

MEKLAT Rahim & MEZIANE Akli

Université Abderrahmane MIRA de Bejaia
Faculté des Sciences Economique, des Sciences Commerciales et
des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle
En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de
Gestion
Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit

Thème

L'influence de l'audit interne sur la gouvernance
d'entreprise

Cas pratique : Entreprise Portuaire de Bejaia (EPB)



Réalisé et présenté par :

M^r MEKLAT Rahim

M^r MEZIANE Akli

Sous la direction de :

M^r ARAB Zoubir

Soutenu devant le jury composé de :

Président : M^r IDIR Mohamed

Examineur : M^r OUKASSI Mustapha

Rapporteur : M^r ARAB Zoubir

Année Universitaire : 2012-2013

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

Mon cher oncle Nouredine qui nous a malheureusement quitté il y a quelques mois ;

Ceux qui m'ont apporté soutien et réconfort dans les moments les plus difficiles ;

Mes chers parents pour leur amour et leur support continu que ce travail soit le témoignage sincère et affectueux de ma profonde reconnaissance pour tout ce que vous avez fait pour moi ;

Ma grand-mère ;

Mon frère et mes sœurs ;

Toute ma famille ;

Mes vrais amis.

MEZIANE Akli

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

Ma regrettée grand-mère qui nous a quittés y'a 7 mois de cela, à qui je dois beaucoup dans ma vie, que dieu l'accueille dans son vaste paradis ;

Mes chers parents, qui m'ont toujours encouragé dans mes études, que dieu leur apporte santé, longue vie et prospérité ;

Mes chers frères : Fares et Salim ;

Ma tante Karima ;

Tous mes amis ;

Toutes ma famille et tous ceux que je connais.

MEKLAT Rahim

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Notions de base sur l'audit.....	3
Section 01 : Généralités sur l'audit	3
Section 02 : Aspect théorique de l'audit interne.....	14
Section 03 : Démarche d'une mission d'audit interne.....	24
Chapitre II : Gouvernance d'entreprise.....	32
Section 01 : Présentation de la gouvernance d'entreprise.....	32
Section 02 : Approches théoriques, codes et normes de la Gouvernance d'entreprise.....	44
internationales	
Section 03 : Rapport entre audit interne et gouvernance d'entreprise.....	56
Section 04 : La gouvernance d'entreprise en Algérie.....	60
Chapitre III : Etude de cas : Entreprise Portuaire de Bejaia.....	67
Section 01 : Présentation de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB).....	67
Section 02 : L'audit interne au sein de l'EPB.....	79
Section 03 : Analyse du questionnaire.....	81
Section 04 : Déroulement d'une mission d'audit au sein de l'EPB.....	97
Conclusion générale.....	110

Introduction générale

Depuis quelques années, nous assistons à une émergence de nouveaux enjeux économiques imposés par les effets de la crise financière et l'introduction sans cesse de nouvelles technologies sur le terrain, d'où l'obligation des entreprises à redoubler d'efforts pour maximiser leurs profits et maintenir la rentabilité. Chose qui n'est pas aisée quand on évolue dans un cadre concurrentiel mondialisé. C'est pour cela que la maîtrise de l'entreprise est primordiale afin de constamment améliorer ses performances qui lui permettront de s'adapter aux contraintes imposés par son environnement.

Cette amélioration des performances est de plus en plus recherchée au travers d'une décentralisation de la prise de décision pour en assurer la pertinence et la mise en œuvre rapide. Dans ces conditions, le chef d'entreprise est amené à s'interroger sur la gouvernance de son entreprise, par lui-même et ses collaborateurs.

L'audit interne est l'un des moyens les plus performants à cet égard. Conçu comme un processus systématique et indépendant, il permet d'évaluer de manière objective et efficace le degré de conformité des activités de l'entreprise, les processus de décisions pour la mise en œuvre de la stratégie tout en développant une approche éclairée des risques et en mesurant les résultats.

C'est donc une fonction qui fournit au manager de l'entreprises des analyses, des appréciations des recommandations et lui met à sa disposition les informations nécessaires à la prise de décision concernant les activités examinées une meilleure gouvernance pour l'entreprise, donc établir un climat de confiance dans l'entreprise et garantir une gestion orientée vers une performance durable.

La bonne gouvernance d'entreprise se présente comme un mode de pilotage souple, efficace, éthique, responsable et transparent par lequel l'entreprise interagit harmonieusement avec son environnement. Il n'y a pas de définition universelle de la bonne gouvernance. Chaque décideur doit se forger la sienne.

Vu l'importance que nous venons d'illustrer du rôle joué par l'audit interne dans une entreprise, et que ce dernier constitue un mécanisme de grande importance dans le processus de gouvernance de l'entreprise.

Introduction générale

Cela nous amène à nous interroger sur l'impact de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise. Notre problématique sera donc axée autour de la question principale suivante :

Les cadres des entreprises algériennes sont-ils formés sur la gouvernance d'entreprise ?

A cette question se greffent les questions subsidiaires suivantes :

- Les cadres des entreprises Algériennes, notamment l'EPB sont-ils formés sur l'audit interne ?
- Les entreprises Algériennes, notamment l'EPB dégagent-elles un budget conséquent pour la formation du personnel ?

Ce modeste travail se portera sain afin de répondre aux questions posées précédemment, nous avons formulé deux hypothèses permettant de préciser les axes d'investigation retenus dans cette étude :

- Les cadres des entreprises Algériennes, notamment l'EPB, ne sont pas formés sur l'audit interne.
- Les entreprises Algérienne, notamment l'EPB ne dégagent pas un budget consistant pour la formation de leur personnel.

Dans notre travail, qui s'articule autour de trois chapitres, nous commençons par présenter, dans le premier chapitre, la fonction d'audit en générale : une approche théorique. Le deuxième chapitre sera consacré au concept de gouvernance d'entreprise et son rapport avec l'audit interne. Le troisième chapitre, quant à lui, sera consacré à notre cas pratique, ou on fera une analyse de notre questionnaire qui est destiné aux différents responsables de l'Entreprise Portuaire de Bejaia ainsi que le déroulement d'une mission d'audit au sein de cette dernière.

Chapitre I : Notions de base sur l'audit

De nos jours, l'audit devient indispensable pour les entreprises quel que soit leur secteur d'activité et cela dans le but de garantir la sécurité de leur patrimoine et la continuité de l'exploitation en maîtrisant les risques et les anomalies. Bien entendu, l'audit a lui seul ne peut pas imposer les décisions qui permettront à l'entreprise de combattre toute forme de dysfonctionnements ou dépassements, car malgré son développement, sa mission première demeure toujours de conseiller les dirigeants afin de prendre les mesures nécessaires pour améliorer les dispositifs de contrôles qui permettront de maîtriser et d'assurer la performance de l'entreprise, c'est ici que réside toute la finalité de l'audit interne qui touche désormais toutes les fonctions de l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous allons présenter les notions de bases indispensables pour une bonne compréhension de l'audit. A cet effet, la première section sera consacrée sur les généralités de l'audit, la deuxième section sur l'aspect théorique de l'audit interne et la troisième section sur la démarche d'audit interne pour bien mener cette mission.

Section 01 : Généralités sur l'audit

Nous allons présenter dans cette section un aperçu historique sur l'audit, ensuite différentes définitions, formes, notions voisines et les normes d'audit. Et cela pour mieux appréhender la suite de notre travail.

1.1.Historique:

L'audit, ce mot dérivé du latin « Audire » qui signifie « écouter » sert à désigner cette discipline qui a pour mission la vérification et le contrôle direct des comptes, ces contrôles se sont élargis à d'autres secteurs et fonctions de l'entreprise avec l'expansion économique.

L'existence de l'audit remonte a loin dans l'histoire, mais la genèse probable de l'ancêtre de l'audit qu'on connaît actuellement remonterait à l'antiquité.¹

Les précurseurs qui ont ouvert la voie pour l'évolution de l'audit au fil des siècles, ne sont autres que les Sumériens et Babyloniens. En effet, les premiers ancêtres des auditeurs se référaient au manuel comptable qu'à instaurer Hamourabi Roi de Babylone afin de contrôler la conformité des diverses transactions.

¹ VALIN Gerard, F.GAVANOU, C.GUITTMANN, J.LEVOURC'H, «Controlor & auditor», Edition Dunod, Paris, 2006, p 2-23.

Plus tard, dès le III^{ème} siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces.

Par la suite, vers le début du XVIII^{ème} siècle la pratique de l'audit s'est formalisée ; la noblesse anglaise employait des régisseurs pour gérer ses domaines de ce fait, un contrôle des auditeurs était indispensable. Puis, suite à la révolution industrielle ce phénomène s'est généralisé pour englober plusieurs autres pays.

En fin, la notion de l'audit remonte au début du XIX^{ème} siècle, suite à la crise de 1929, les entreprises se sont rendu compte de l'utilité du contrôle de l'organisation où des professionnels d'audit de la société General Electric qui dans les années 30, ont mis au point l'essentiels des procédures et des méthodes qu'ont utilisé les cabinets externes anglo-saxon et actuellement par l'ensemble de la profession. C'est pour cela que l'audit a connu et connaît toujours une évolution importante en s'adaptant aux diversifications générales des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales.

1.2.Définitions :

➤ Définition de l'audit :

Nous avons jugé utile de proposer plusieurs définitions afin de donner une vision plus large au lecteur de cette thèse.

1^{er} Définition :

« L'audit consiste à exprimer une opinion indépendante sur l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menés dans une entité. Reposant sur des procédures cohérentes et des investigations techniques réalisées par des auditeurs compétents, l'audit est appliqué dans le respect de normes et référentiels préétablies. »²

2^{ème} Définition :

Selon Alberto SILLERO : « On peut définir l'audit comme étant une démarche d'analyse et de contrôle, qui s'applique désormais à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Ainsi, y a-t-il des audits de productions, de force de vente, de qualité, de ressources humaines et des états comptables et financiers d'une société. »³

² GRAND Bernard, VERDALLE Bernard, «Audit comptable et financier», Edition Economica, Paris, 1999.

³ SILLERO Alberto, « Audit et révision légale », Edition ESKA, 2000, p 12.

3^{ème} définition :

« L'audit est l'outil de la maîtrise des risques et le garant de la sécurité des biens et des personnes. C'est un remède qui agit en forçant la prise de conscience puis l'action. C'est une option qui agit au niveau des organes défaillant à condition que l'on suive les recommandations. »⁴

D'après les définitions précédentes on constate que l'audit est :

- Un processus qui consiste à réunir et évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant les faits et événements économiques ;
- Une démarche d'analyse et de contrôle s'appliquant sur l'ensemble des fonctions de l'entreprise ;
- Un outil de la maîtrise des risques et d'aide à la décision ;
- Le garant de la sécurité et de la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ;
- Un élément indispensable pour le bon fonctionnement de l'entreprise.

1.3. Formes d'audit :

Il est possible de distinguer les audits selon :

- La situation de l'auditeur par rapport à l'entreprise auditée, il est possible de distinguer l'audit externe et l'audit interne ;
- Le statut de l'auditeur, il convient de différencier les missions d'audits contractuels des missions légales ;
- La nature et des objectifs assignés à la mission, il y a lieu d'opposer l'audit financier (conduisant à la certification des comptes), à l'audit opérationnel (destiné à améliorer la performance de l'entité).

1.3.1. Selon la situation de l'auditeur par rapport à l'entreprise :

On distingue deux types :

1.3.1.1. L'audit interne :

Il est réalisé en vue de faire un diagnostic, d'exprimer et de suivre la mise en œuvre de recommandations à propos d'une situation financière, d'une activité opérationnelle ou d'une approche stratégique à partir de procédures et normes internes dans le domaine comptable,

⁴ LEMANT Olivier et SHICK Pierre. « Guide self audit », Edition d'organisation, Paris, 1995, p 155.

stratégique ou opérationnel réalisant un plan de vérification et de contrôle incombant à des auditeurs salariés dépendant de la direction générale et tributaires d'une déontologie fixant leur niveaux de responsabilités en tant que salariés.

1.3.1.2.L'audit externe :

Consiste à exprimer une opinion indépendante, sur une situation déterminée à partir d'un référentiel préétabli et sur la base d'investigations techniques réalisées par des professionnels compétents.

1.3.2. Selon le statut de l'auditeur :

On différencie entre :

1.3.2.1. L'audit contractuel :

Réalisé à la demande d'une entité ou d'un individu, pour des fins qui sont définies avec la convention avec l'auditeur. C'est une mission dans le cadre d'un contrat fixé par un client pour répondre aux préoccupations de ce dernier.

Le recours à l'audit contractuel peut être justifié pour les raisons suivantes :

- L'entreprise ne dispose pas d'un commissariat aux comptes et souhaite de confier à un professionnel indépendant une mission d'audit opérationnel et financier conduisant à la certification de la même manière que celle du commissaire aux comptes ;
- L'auditeur contractuel jouit d'une indépendance bien adaptée à une mission très précise ;
- L'auditeur auquel a recours l'entreprise jouit d'un prestige particulier ;
- Une mission particulière exigée par un tiers.

1.3.2.2. L'audit légal⁵:

Ces missions sont exercées par les commissaires aux comptes, dans le cadre de la mission légale c'est-à-dire exigée par la loi. Ces commissaires sont des professionnels indépendants nommés par résolution de l'ensemble générale des actionnaires, et assumant des responsabilités civiles et pénales. Leur rôle est d'exprimer une opinion motivée sur la sincérité et la régularité des comptes de l'entreprise sous forme d'un rapport de certification des comptes.

⁵ MADERS Henri-Pierre, MASSELIN Jean-Luc, «Contrôle des risques », édition EYROLLES, Paris 2009, p 222.

1.3.3. Selon la nature des objectifs attribués à la mission :

On distingue deux types :

1.3.3.1.L'audit Comptable Financier :

C'est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. Cet examen est effectué par des professionnels indépendants (auditeurs).

1.3.3.2.L'audit opérationnel⁶ :

L'audit opérationnel est défini par l'ATH (Association Technique d'Harmonisation) comme « l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ses informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères de régularité, de fiabilité et d'efficacité. Cette opinion doit accroître l'utilité de l'information en particulier en vue de la prise de décision ».

Il vise à vérifier que l'organisation a établi des systèmes d'informations et de gestion ainsi que des méthodes de direction garantissant l'optimisation de l'emploi des ressources. Cette optimisation est définie par les trois E :

- **Economie** : Les ressources humaines et matérielles ont été acquises en quantités appropriées, avec une qualité acceptable et au coût le plus possible ;
- **Efficience** : Le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux, pour toute quantité et qualité données de services ;
- **Efficacité** : C'est la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés.

1.4. Fonctions voisines de l'audit interne :

Comment mieux éclairer une fonction qu'en traçant les frontières de son action par rapport à celle qui jouxte son domaine d'application. On évitera bien des confusions en précisant clairement comment se situe l'audit interne par rapport :

- A l'audit externe ;
- A la mission du consultant externe ;
- A l'inspection ;
- Au contrôle de gestion.

⁶ BENHAYOUN SADAFI M.A, « Audit interne : levier de performance dans les organisations publiques », Mémoire de DCSG, ISCA Rabat, 2001, p 19.

1.4.1. L'audit interne et l'audit externe :

La fonction de l'audit interne est née à partir de l'audit externe. Aujourd'hui, les deux fonctions sont nettement distinctes.

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 apportant ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Quant à l'audit externe, il est indépendant de l'entreprise et il a pour mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des documents financiers. Cette étude est menée par des commissaires aux comptes professionnels et a pour objectifs de garantir la crédibilité des états financiers et autres rapports de la direction, et permet d'identifier les faiblesses des systèmes et contrôles internes.

1.4.2. L'audit et le contrôle de gestion⁷ :

« 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 ».

Ce processus de décision est un processus d'accompagnement et de déploiement de la stratégie.

Ressemblance entre l'audit et le contrôle de gestion⁸ :

- Les deux fonctions ont un caractère universel, elles s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise ;
- Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas le caractère opérationnel ;
- Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution d'où la multiplication des interrogations et des incertitudes ;
- L'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie, c'est-à-dire au plus haut niveau de l'entreprise.

⁷ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition : Organisation, France, mars 2006, p 93.

⁸ LONING Héléne, MALLERET Véronique et all, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3ème édition Dunod, Paris 2008, p 42.

Différence entre l'audit et le contrôle de gestion :**➤ Quant aux objectifs :**

On connaît les objectifs de l'audit interne, qui visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. Le contrôleur de gestion va s'intéresser plus à l'information qu'aux systèmes et procédures, définis au sens le plus large, on peut dire que son rôle est de veiller au maintien de grands équilibres de l'entreprise (achats – ventes – stocks – investissement...) en attirant l'attention sur les déviations réalisées ou prévisibles et en recommandant les dispositions à prendre pour restaurer la situation.

➤ Quant au champ d'application :

Si les deux fonctions s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise, celles-ci ne sont pas considérées de la même façon. Le contrôleur de gestion s'intéresse essentiellement aux résultats chiffrés ou chiffrables, réels ou prévisionnels. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et cela est particulièrement perceptible dans des domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement, etc.

➤ Quant à la périodicité :

L'activité du contrôleur de gestion est souvent bousculée par la périodicité de la direction ou encore elles sont largement dépendantes des résultats de l'entité, contrairement à l'auditeur interne qui a une activité planifiée, systématisée et définie en fonctions du risque.

➤ Quant aux méthodes de travail :

L'auditeur interne utilise des méthodes systématiques d'évaluation et d'amélioration qui utilisent des procédés de gestion de risque, contrôle et gouvernement de l'entité.

Les méthodes de travail du contrôleur de gestion s'appuient sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives.

Complémentarités :

L'audit interne apporte une contribution au contrôle de gestion : le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne ; l'audit interne va apporter au contrôle de gestion cette garantie sur la qualité de l'information. En suite de cette évaluation, les rapports d'audit interne peuvent et doivent donner au contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger du bon fonctionnement des processus, inversement l'audit interne va trouver auprès du contrôleur de gestion des informations qui vont être autant

de clignotants susceptibles d'attirer l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans les missions d'audit.

1.4.3. Audit interne et l'inspection :

Les principales différences sont résumées ci-dessous :

- L'inspecteur est chargé de contrôler la bonne application des règles de directions appliquées par les exécutant ;
- L'inspecteur à le pouvoir de faire sanctionner tandis que l'auditeur interne ne s'occupe pas de cela ;
- L'inspecteur n'a pas la qualité d'apprécier les règles et principes directives de l'entreprise tandis que l'auditeur interne les examine, critique les règles et directives et propose leur amélioration ;
- L'inspecteur fait le contrôle exhaustif ; l'auditeur interne ne regarde pas les choses exhaustivement ; il passe par les méthodes aléatoires ;
- L'inspecteur peut faire sa mission, soit de lui-même ou soit à la demande de l'hierarchie, tandis que l'auditeur interne doit recevoir le mandat de la direction.

1.4.4. Audit interne et contrôle interne⁹ :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maitrise de l'entreprise. Il a pour but d'un coté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ». ⁸

Le contrôle interne ne doit pas être confondu avec l'audit interne, contrôler une situation c'est avoir en main toutes les données permettant d'en conserver la maîtrise. Le contrôle interne est ainsi l'ensemble des dispositions incluses dans les organisations et dans les procédures dont l'objet est d'assurer :

- La sécurité des actifs (ensemble des actifs immobiliers et immatériels, stocks, ressources humaines et image de l'institution) ;
- La régularité des opérations ;
- L'application des lois, règlements et directives internes ;
- La qualité de l'information ;

⁹ GRAND Bernard, VERDALLE Bernard, op.cit, p 65.

- L'efficacité du fonctionnement de l'entreprise.

L'entreprise publique ou privée est un état permanent de contrôle interne des lors qu'elle s'est dotée, dans sa globalité, d'une organisation adaptée à atteindre ses objectifs. Si chaque organisation est responsable de manière continue de son contrôle interne, la direction de l'audit interne doit être, dans l'exercice des missions, le promoteur du contrôle interne et de son efficacité au meilleur coût. Le contrôle interne apparaît donc comme un moyen pour l'audit externe alors qu'il est un objectif pour l'audit interne.

1.5. Normes d'audit: Normes Internationales d'audit¹⁰

Ces Normes Internationales d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traitent des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Plus spécifiquement, elles fixent les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Elles explicitent également le champ d'application, l'autorité et la structure des Normes ISA, et contiennent les diligences requises établissant les obligations générales de l'auditeur indépendant applicables à tous les audits, dont celle de se conformer aux Normes ISA.

Les Normes ISA contiennent les objectifs, les diligences requises et les modalités d'application et autres informations explicatives, qui sont définis pour permettre à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable. Les Normes ISA requièrent de l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit et, entre autres :

- D'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
- De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées aux risques évalués ;
- De se forger une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

Ces normes internationales d'audit sont les suivantes :

¹⁰ Revue, Conseil National des centres commerciaux, Juin 2012.

- ISA 200** : objectifs généraux de l'auditeur indépendant est conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit ;
- ISA 210** : Accord sur les termes des missions d'audit ;
- ISA 220** : Contrôle qualité d'un audit d'état financier ;
- ISA 230** : Documentation d'audit ;
- ISA 240** : Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'état financier ;
- ISA 250** : Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'état financier ;
- ISA 260** : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- ISA 265** : Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction ;
- ISA 300** : Planification d'un audit d'états financiers ;
- ISA 315** : Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'au audit ;
- ISA 330** : Réponses de l'auditeur aux risques évalués ;
- ISA 402** : Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services ;
- ISA 450** : Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ;
- ISA 500** : Eléments probants ;
- ISA 501** : Eléments probants- considération supplémentaire sur des aspects spécifiques ;
- ISA 505** : Confirmation externe ;
- ISA 510** : Mission d'audit initiale- solde d'ouverture ;
- ISA 520** : Procédures analytiques ;
- ISA 530** : Sondages en audit ;
- ISA 540** : Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant ;
- ISA 550** : Parties liées ;
- ISA 560** : Evènements postérieurs a la clôture ;
- ISA 570** : Continuité de l'exploitation ;
- ISA 580** : Déclarations écrites ;
- ISA 600** : Aspects particuliers- Audit d'états financiers d'un groupe (Y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) ;
- ISA 610** : Utilisation des travaux des auditeurs internes ;
- ISA 620** : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ;
- ISA 700** : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ;

ISA 705 : Modifications apportés a l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ;

ISA 706 : Paragraphe d'observation et paragraphe relatif a d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ;

ISA 710 : Données comparatives- Chiffres correspondant et états financiers comparatifs ;

ISA 720 : Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans les documents contenant les états financiers d'audités ;

ISA 800 : Aspects particuliers- Audit d'état financiers établies conformément a un référentiel comptable particuliers ;

ISA 805 : Aspects particuliers- Audit d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier ;

ISA 810 : Aspects particuliers- Rapport sur des états financiers résumés.

L'audit est un métier et une fonction, désormais a part entière, dans un grand nombre d'entreprise. C'est une profession organisée, et un outil structuré, au service d'une direction générale ou d'un comité d'audit représentant les intérêts des actionnaires.

C'est une fonction de contrôle, au départ, qui s'oriente de plus en plus vers un rôle de généraliste et évolue désormais vers celui de consulting.

L'audit est ainsi un processus méthodique, indépendant et documenté permettant de recueillir des informations objectives pour déterminer dans quelle mesure les éléments du système cible satisfont aux exigences des référentiels du domaine concerné.

Donc à la fin de cette section le lecteur peut avoir une idée globale sur le concept d'audit, et qu'il pourra enrichir par la lecture de la section suivante qui s'étalera sur l'audit interne.

Section 02 : Aspect théorique de l'audit interne

Après avoir été longtemps une simple activité de contrôle des comptes, l'audit interne a fortement évolué pour devenir une véritable fonction exercée par des éléments de l'entreprise, en vue de répondre à un réel besoin de maîtrise des activités.

On ne se lassera pas de rappeler que la fonction d'audit interne constitue un moyen de prévention contre les irrégularités, les gaspillages, les négligences, les erreurs professionnelles et les infractions économiques commises par les employés peu scrupuleux ou indéclicats.

D'autant plus, qu'avec l'ouverture de l'économie à la concurrence étrangère, les entreprises sont désormais confrontées à des concurrents dont le mode de gestion et de gouvernance intègrent la recherche de l'efficacité comme objectif permanent conditionnant sa survie. La fonction audit interne occupe une place importante, et est intégrée comme élément à part entière du management des activités et de leur amélioration.

A cet effet, cette section a pour objectif de dresser une image fidèle sur l'audit interne permettant de donner les informations nécessaires afin de comprendre ce dernier.

2.1. Historique¹¹ :

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis.

Les entreprises subissaient alors de plein fouet la récession économique et l'ordre du jour était aux économies de toute nature. Les comptes furent passés au peigne fin en vue d'une réduction des charges. Or les grandes entreprises américaines utilisaient déjà les services de Cabinets d'audit externe, organismes indépendants ayant pour mission la certification des comptes, bilans et états financiers. Là comme ailleurs, on chercha le moyen de réduire le montant des dépenses et on s'avisait que pour mener à bien leurs travaux de certification les auditeurs externes devaient se livrer à de nombreuses tâches préparatoires : inventaires de toute nature, analyses de comptes, sondages divers et variés, etc. On en vint donc tout naturellement à suggérer de faire assumer certains de ces travaux préparatoires par du personnel de l'entreprise. Les cabinets d'audit externe donnèrent leur accord sous la condition d'une certaine supervision.

Ainsi apparurent ces « auditeurs » puisqu'ils effectuaient des travaux d'audit, au sens où on l'entendait alors, mais « internes » puisque membres à part entière des entreprises. Ils

¹¹ RENARD Jacques, op.cit, p 35-36.

participaient aux travaux courants des auditeurs externes sans toutefois en établir les synthèses et les conclusions. « Petites mains », « sous-traitants » des auditeurs externes, ils permirent d'atteindre l'objectif initialement fixé : l'allègement des charges des entreprises. Ainsi est né, non pas la fonction mais le mot.

La crise passée, on continua à les utiliser puisqu'ils avaient acquis la connaissance et la pratique de méthodes et outils appliqués au domaine comptable ; peu à peu ils en élargirent le champ d'application et en modifièrent insensiblement les objectifs. Mais longtemps encore la fonction d'audit interne va conserver dans la mémoire collective ce patrimoine héréditaire. Et ce d'autant plus aisément qu'il s'agit là d'une histoire récente. Au regard des grandes fonctions traditionnelles de l'entreprise : fonction de production, fonction commerciale, fonction comptable... qui ont toujours existé, on mesure à quel point la fonction d'audit interne en est encore à ses premiers pas.

Ce n'est véritablement qu'à partir des années 1980 que l'originalité et les spécificités de la fonction d'audit interne commencèrent à se dégager et à se préciser. On peut d'ailleurs estimer que l'évolution n'est pas encore parvenue à son terme.

2.2. Définition de l'audit interne :

Selon l'Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes (IFACI) :

" L'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction générale et indépendant des autres services.

Les objectifs principaux des auditeurs internes sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et actuelles."

2.3. Rôle et objectif de l'audit interne :

L'audit interne a pour rôle est objectifs :

2.3.1. Rôle de l'audit interne :

L'audit a pour rôle de satisfaire les objectifs suivants :

- Vérifier que la comptabilité traduit d'une manière claire et sincère les comptes et le patrimoine de l'entreprise ;

- Déterminer les zones à risques dans le système de gestion de l'organisation et apporter les solutions adéquates ;
- S'assurer de l'aptitude du système de gestion mis en place par les dirigeants à faire face aux risques et sa conformité à la législation en vigueur.

2.3.2. Objectifs¹² :

De nombreux auteurs proposent de classer les objectifs de l'audit interne en trois niveaux selon qu'ils intéressent la régularité et /ou la conformité aux règles et aux procédures, l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise ou la pertinence de la politique générale de l'entreprise.

➤ **La régularité :**

A ce niveau, l'auditeur interne s'attache à vérifier que:

- Les instructions de la direction générale et les dispositions légales et réglementaires sont appliquées correctement ;
- Les opérations de l'entreprise sont régulières ;
- Les procédures et les structures de l'entreprise fonctionnent de façon normale et qu'elles produisent des informations fiables ;
- Le système de contrôle interne remplit sa mission sans défaillance.

Cet audit de régularité peut aussi s'appeler "audit de conformité": les juristes distinguent que dans le premier cas on observe la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise et dans le second cas la conformité avec les dispositions légales et réglementaires. Mais dans les deux cas, la démarche est la même: comparer la réalité avec le référentiel proposé.

C'est donc par rapport à un référentiel que l'auditeur interne est appelé à se prononcer sur le degré de régularité ou de conformité de l'entreprise et de ses entités opérationnelles et fonctionnelles aux instructions internes et aux dispositions légales et réglementaires, il informera les responsables de toute sorte de déviations ou de distorsions. Il va en analyser les causes, en évaluer les conséquences et enfin; proposer des solutions pour réduire l'écart entre la règle et la réalité. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, s'est doublée d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité.

¹² MADERS Henri-pierre, MASSELIN Jean-Luc, op.cit, p 222.

➤ **L'efficacité :**

A ce niveau, l'auditeur interne ne se contente pas uniquement de vérifier la régularité, conformité de l'entreprise aux référentiels internes et externes, mais il se prononce sur la qualité de ses réalisations en termes d'efficience et d'efficacité.

L'auditeur cherche ici un écart entre les résultats et les objectifs, c'est à dire un écart entre le but choisi et l'effet produit mais aussi "le pourquoi" de cet écart et le "comment" réduire.¹³

➤ **La pertinence :**

La pertinence est une affaire de la direction générale puisqu'elle est tenue à vérifier la mesure dans laquelle les choix faits aboutiront effectivement aux effets recherchés.

L'auditeur interne s'intéresse donc, à ce niveau, à l'entreprise prise dans son ensemble afin de se prononcer sur :

- La cohérence entre les structures, les moyens et les objectifs fixés par l'E/se ;
- La qualité des orientations de la direction générale. La pertinence va être exprimée comme l'écart entre le résultat que l'on veut obtenir et la capacité des moyens retenues à y parvenir¹⁴ ;

Il faut noter qu'à chaque niveau d'objectif correspond un type d'audit interne à savoir :

- L'audit comptable et financier ;
- L'audit opérationnel ;
- L'audit de management ou direction.

2.4. Normes d'audit interne¹⁵ :

L'audit interne exercé dans les différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Ces différences peuvent influencer donc la pratique de l'audit interne dans chaque environnement.

Toutefois, le respect des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités.

Les normes ont pour objet :

- De définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- D'établir les critères d'appréciations du fonctionnement de l'audit interne ;

¹³ Raymond VATIER, « Audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, Paris 1989, p 166.

¹⁴ Idem, p 169.

¹⁵ www.ifaci.com (consulté le 02/05/2013).

- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Ces normes se composent des normes de qualification (les séries 1000), des normes de fonctionnement (les séries 2000) et des normes de mise en œuvre.

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant activités d'audit interne. Les normes de fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis. Les normes de mise en œuvre déclinent les normes de qualification et les normes de fonctionnement à des missions spécifiques, ces normes de mise en œuvre sont établies pour les activités d'assurance et pour les activités de conseil.

2.2.1. Normes de qualification : Série 1000

Elles énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organismes et les personnes accomplissant des activités d'audit interne, elle se résume ainsi :

- **Norme 1000 : mission, pouvoirs et responsabilités :**

La mission, pouvoir et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérent avec la définition ;

- **Norme 1100 : indépendance et objectivité :**

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leur travail avec objectivité ;

- **Norme 1200 : compétence et conscience professionnelle :**

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle ;

- **Norme 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 et permettent un contrôle continu de son efficacité. Le programme doit être conçu dans un double but : aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation et à les améliorer et garantir qu'il est mené en conformité avec les normes et le code déontologie.

2.2.2. Normes de fonctionnement : Série 2000

Elles décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent les critères de qualité permettant d'évaluer le service fournis.

➤ Norme 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 ;

➤ Norme 2100 : nature de travail :

L'audit interne évalue les systèmes de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et contribue à leur amélioration ;

➤ Norme 2200 : planification de la mission

Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission ;

➤ Norme 2300 : accomplissement des missions :

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission ;

➤ Norme 2400 : communication des résultats :

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de mission ;

➤ Norme 2500 : suivi des 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 ;

➤ Norme 2600 : acceptation des risques par la direction générale :

Lorsque le responsable de l'audit estime que la direction générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec elle. Si aucune décision concernant le risque résiduel n'est prise, le responsable de l'audit interne doit soumettre la question au conseil aux fins de résolution.

2.5. Contrôle interne (principes, objectifs et distinction entre audit interne et contrôle interne) :

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la direction d'une entreprise pour lui permettre de maîtriser les opérations à risques qui doivent être faites par l'entreprise. Pour cela ses ressources sont mesurées, dirigées et supervisées de façon à permettre au management de réaliser ses objectifs. C'est une notion fondamentale du management des entreprises qui va amener dans les années à venir leur restructuration en profondeur.

2.5.1. Les principes fondamentaux :

La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne doit reposer sur des principes fondamentaux, qu'on peut citer ci-dessus :

➤ Principe d'organisation et séparation des fonctions :

Pour que le contrôle interne soit satisfait, il est nécessaire que l'organisation de l'entreprise possède certaines caractéristiques.

L'organisation doit être :

- Préalable ;
- Adapté et adaptable ;
- Vérifiable ;
- Formalisée.

Et doit comporter une séparation convenable des fonctions.

➤ Principe d'indépendance :

Il implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

➤ Principe de permanence :

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation suppose une certaine pérennité de ces systèmes. Il est clair que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

➤ Principe d'universalité :

Ce principe signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu. C'est-à-dire qu'il ne doit pas y avoir de personnes exclues du contrôle par privilège, ni de domaines réservés ou d'établissements mis en dehors du contrôle interne.

➤ Principe d'information :

L'information doit répondre à certains critères tels que la pertinence, l'utilité, l'objectivité, la communicabilité et la vérifiabilité.

➤ Principe d'harmonie :

On entend par principe d'harmonie, l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement. C'est un simple principe de bon sens qui exige que le contrôle interne soit bien adapté au fonctionnement de l'entreprise.

➤ **Principe d'intégration et d'autocontrôle :**

Les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en œuvre par des recoupements, des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés.

2.5.2. Objectifs du contrôle interne¹⁶ :

Les objectifs du contrôle interne sont multiples, ils peuvent prendre diverses dimensions, et donc, se situer au niveau tactique, opérationnel ou bien stratégique.

Ces objectifs visent la protection du patrimoine et des ressources contre la fraude, les irrégularités et les erreurs.

Ils consistent également à assurer la fiabilité du système d'information, et à veiller à ce que les principes d'efficacité, d'efficience et d'économie soient réalisés. Ils veillent aussi, au respect des lois et règlement et enfin d'avoir l'assurance de l'application des décisions des dirigeants.

On peut énumérer les objectifs du contrôle interne succinctement tels qu'ils ont été définis par les organisations professionnelles d'auditeurs, d'experts comptables et aussi par la législation.

Cette liste d'objectif se retrouve dans la plupart des définitions que ces organisations ont établies :

➤ **La maîtrise de l'entreprise :**

La maîtrise de l'entreprise repose sur la mise en place d'un système de contrôle de gestion permettant de superviser la réalisation des objectifs, des budgets ainsi que le bon fonctionnement des structures et procédures.

➤ **La sauvegarde des actifs :**

La sauvegarde des actifs, c'est-à-dire des fonds ou du capital initial converti en investissement ou en stocks, nécessite un système du contrôle rigoureux, qui assure la sécurité et la rentabilité de ces derniers, en maîtrisant le risque et en limitant la spéculation.

Il est nécessaire pour la sauvegarde des actifs, de procéder aux inventaires physiques des stocks, des investissements et d'en expliquer les écarts de façon cohérente. Il faut aussi s'assurer que les mouvements des actifs sont dotés d'un dispositif d'autorisation qui les justifie.

¹⁶ RENARD Jacques, « théorie pratique de l'audit interne », Edition EYEROLLES, Paris 2008, p 187.

➤ **La qualité de l'information :**

Le système d'information joue un rôle primordial de par sa contribution à la maîtrise de l'entreprise puisqu'il est à la base des décisions au niveau global et aux suivantes :

- La sélection de l'information à traiter ;
- La rapidité de l'enregistrement comptable ;
- La présentation de l'information sous une forme exploitable ;
- La précision et la fiabilité de l'information ;
- Le classement des informations par groupes de catégories ;
- La conformité aux normes et règles comptables généralement admise ;
- La mise à la disposition rapide de l'information qu'il faut aux personnes qu'il faut.

➤ **La conformité aux décisions de la direction :**

Il s'agit ici de s'assurer que les décisions prises par les responsables sont suivies de leur application effective. Pour cela il est indispensable que les décisions soient cohérentes avec les objectifs, il faut également qu'elles soient formulées de manière claire et précise. Par la suite les responsables doivent procéder au contrôle qu'il leur permet de savoir si leurs décisions ont été appliquées. Il sera convenable de déléguer de temps à autre ce type de contrôle à un tiers.

➤ **L'amélioration des performances :**

L'amélioration des performances est perçue comme un objectif représentant une gestion efficace avec une utilisation rationnelle des ressources. Il est surtout question de limiter le plus possible les risques d'erreurs et de fraude de manière à en éviter les coûts et par la même d'améliorer les performances.

Cet objectif n peut être réalisé que si l'entreprise se dote de moyens lui permettant d'avoir une information fiables, une maîtrise des instruments de mesure des performances, une organisation appuyée par des documents et manuels formalisant les procédures, les instructions, la délimitation des postes et responsabilités.

2.5.3. Distinction entre audit interne et contrôle interne :

La distinction entre l'audit interne et le contrôle interne est résumée dans le tableau ci-après :

Tableau n° 1: Distinction entre audit interne et contrôle interne

	Contrôle interne	Audit interne
Périodicité	<ul style="list-style-type: none">• Permanent• Préventif ou déductif	<ul style="list-style-type: none">• Missions ponctuelles mais régulières
Acteurs	<ul style="list-style-type: none">• Toutes personnes de l'organisation	<ul style="list-style-type: none">• Un groupe de personnes compétentes et impartiales membre de l'organisation
Domaines	<ul style="list-style-type: none">• Toutes activités	<ul style="list-style-type: none">• L'évaluation du respect des procédures et du management des risques dans une optique d'amélioration
Conséquences	<ul style="list-style-type: none">• Détection ou prévention des irrégularités	<ul style="list-style-type: none">• Diagnostic, recommandations

Source : Revue, Deloitte, Fondement du contrôle interne et de l'audit interne, 15 mars 2006 p 31.

L'audit interne est une fonction qui a beaucoup évolué au cours des dernières années, son rôle est très important, en plus de participer à la certification de l'information financière l'auditeur interne évalue tous les processus d'affaire de pilotage, support et opérationnel, ainsi que les procédures, les méthodologies et la conformité aux législations en vigueur. Il s'assure de l'existence de mécanismes de contrôle visant le respect de ces différents éléments, il veille à l'amélioration des processus d'affaire et à leur efficacité, propose de nouvelle pratique de gestion et de nouvelle façon de faire où tout au moins émet des suggestions aux membres de la haute direction pour le bien de l'entreprise.

L'audit interne est une fonction normée, en effet des organismes professionnels ont constitués des normes professionnelles reconnues internationalement consistant à valider et à soutenir les activités, l'efficacité et l'efficience des services d'audit interne.

Section 3 : Démarche d'une mission d'audit interne¹⁷

A travers cette section, nous allons essayer de présenter dans un premier lieu, le champ d'application de l'audit interne ainsi que ses objectifs, en deuxième lieu, la mise en place d'un système d'audit interne puis nous allons citer les différents outils et techniques qu'utilise l'auditeur, nécessaire à l'accomplissement de sa mission, pour passer ensuite à l'explication des trois phases fondamentales de toute mission d'audit interne.

3.1. Champs d'application et objectifs de l'audit interne :

Chaque mission d'audit à ses propres spécificités qui sont orientées selon les priorités et objectifs préalablement déterminés ainsi que le champ d'application afin de garantir un résultat de qualité.

3.1.1. Champ d'application :

Le champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative en fonction de deux éléments : l'objet et la fonction.

- **L'objet :** l'objet permet de distinguer les missions spécifiques des missions générales.
- Une mission spécifique, c'est-à-dire portant sur un point précis en lieu déterminé. Ainsi en est-il si la mission a pour objet « audit des comptes de la succursale d'une entreprise Y » ou encore « audit du magasin de l'usine » ;
- Une mission générale, ne va connaître aucune limite géographique.

En reprenant l'exemple précédent, on peut illustrer la notion mission générale avec « l'audit de sécurité » ou encore « l'audit des centres informatiques ».

- **Fonction :** on parle de missions uni fonctionnelles ou de mission plurifonctionnelle.
- La mission uni fonctionnelle, qu'elle soit spécifique ou générale, ne va concerner qu'une seule fonction. Exemple l'audit des comptes d'une succursale ou l'audit des comptes de l'entreprise sont tous deux des missions uni fonctionnelles car ne concernent que la fonction « comptabilité » ;
- La mission plurifonctionnelle, l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission, se rencontre en générale dans deux cas :

Le premier cas, est celui des filiales, lorsque les auditeurs internes se déplacent pour aller auditer une filiale, ils audient tout ou une partie des activités de la filiale sans se limiter à une seule fonction.

¹⁷ RENARD Jacques, OP. Cit, p 181.

Le deuxième cas, en dehors des filiales et entreprises industrielles, dans lequel on trouve très souvent une approche multifonctionnelle, est celui des auditeurs informatiques. Notons, la mission d'audit interne couvre tous les domaines de gestion. L'audit interne doit avoir accès sans limitation, aux documents et données relatifs à la gestion.

3.2. La mise en place d'un système d'audit interne :

Selon Jacques RENARD, il y'a un processus rigoureux, à suivre impérativement pour réussir. C'est une démarche en dix étapes qui se succèdent sans qu'il soit possible de modifier l'ordre.

3.2.1. Première étape : Elaborer une charte :

La charte est un document destiné à faire connaître la fonction d'audit interne et à la présenter à l'ensemble des acteurs de l'entreprise. C'est la base sur laquelle vas construire une fonction d'audit interne, son élaboration nécessite quatre conditions à remplir :

- Le document doit être signé par la plus haute autorité de l'organisation ;
- Il doit être distribué, et si possible commenté, par les audités futurs ;
- Les références normatives, qui vont lui donner une autorité extérieure doivent y figurées ;
- Il doit être conçu dans une forme cohérente avec la culture et les habitudes de l'organisation.

3.2.2. Deuxième étape : Etablir une cartographie des risques :

La cartographie des risques est un mode de représentation, d'hiérarchisation, de recensement et d'évaluation des risques au regard des contrôles mis en place, en vue de diffuser une information qui met en évidence d'éventuelle faiblesses résiduelles. Cette étape est nécessairement préalable toutes les autres car c'est à partir de là que vont pouvoir être définis les moyens à mettre en œuvre.

3.2.3. Troisième étape : Prendre contacts avec les managers :

Cette étape est indispensable car c'est la meilleure façon de vaincre les résistances subies par l'audit. Elle est nécessaire pour aborder l'étape suivante, c'est la cohérence de processus.

3.2.4. Quatrième étape : Elaborer un plan d'audit :

C'est un calendrier pluriannuel qui attribue à chaque type de mission une fréquence et un budget temps, de façon à maîtriser les risques inhérents à l'organisation. Cette étape est imposée par la norme 2010 : « le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques, afin de définir les propriétés cohérentes avec les objectifs de l'organisation ».¹⁸

3.2.5. Cinquième étape : Rédiger le manuel de procédures de l'audit interne :

Méthodes de travail, organisation, analyses des postes...doivent être formalisés dans un document interne à l'entreprise. Il est impossible de recruter du personnel avant d'avoir définie les catégories professionnelles, le rattachement hiérarchique, les tâches à accomplir et les méthodes à utiliser pour les réaliser.

3.2.6. Sixième étape : Définir les méthodes de recrutement et les besoins de formation :

Un plan de fonction doit être élaboré à ce stade. Il prend en compte le plan d'audit et les postes à pouvoir ils seront affinés à l'arrivée de premières embauches.

3.2.7. Septième étape : Elaborer les normes retenues pour le fonctionnement du service :

- Normes de rédaction et de présentation des rapports ;
- Normes de suivi des recommandations ;
- Normes de construction et de conservation des dossiers de mission ;
- Normalisation du document : feuille d'interview, FRAP ... etc.

3.2.8. Huitième étape : Elaborer les prévisions budgétaires :

Et ce pour les trois premières années de fonctionnement.

3.2.9. Neuvième étape : Réaliser les recrutements nécessaires :

Il est recommandé de retenir une certaine progressivité si les recrutements doivent se faire en grand nombre.

3.2.10. Dixième étape : Communiquer sur l'audit interne :

Cette étape est possible puisque l'audit interne existe.

¹⁸ Revue IFACI, avril 2009, Normes 2010, p 22.

3.3. Les outils et les techniques de l'audit interne :

La méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne présentée ci-avant, utilise des outils et techniques qui constituent les principaux supports et dispositifs de travail des auditeurs internes.

On peut regrouper ces outils par rapport à deux catégories : les outils d'interrogations et les outils de descriptions.

3.3.1. Les outils d'interrogation :

Les outils d'interrogations se définissent comme étant les moyens qui aident l'auditeur à formuler les questions ou à répondre à des questions qu'il se pose. Dans cette catégorie on cite : les sondages statistiques, les interviews, les outils informatiques et les questionnaires.

3.3.1.1. Les sondages statistiques ou échantillonnage :

Le sondage est une technique statistique qui se base sur l'étude des fichiers informatiques et les logiciels d'extraction et d'analyse. Au cours de ses analyses, l'auditeur interne rencontre des erreurs, ces dysfonctionnements ou ces phénomènes. S'agit-il d'un phénomène observé souvent.

3.3.1.2. Les interviews :

C'est une technique très utilisée par l'auditeur, qui ne doit pas être confondue avec les techniques d'apparence similaires, l'auditeur n'est pas dans la position d'un journaliste, il devra donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif. Il doit également respecter certaines règles : la voie hiérarchique, rappeler clairement à l'audité la mission et les objectifs...etc.

3.3.1.3. Les outils informatiques :

Ils sont devenus de plus en plus indispensables dans toute activité d'audit. Ces outils constituent pour un auditeur un gain de temps considérable. Les auditeurs, en générale, ils utilisent :

- Logiciels de traitement de texte comme Microsoft Word ;
- Logiciels de présentation tel que Microsoft power point ;
- Logiciels statistiques et d'analyse des données telle que Statistica pour les estimateurs ;

- Des tableaux tels que Microsoft Excel.

Parmi tous ces logiciels le plus utilisé est Microsoft Excel à raison de sa large utilisation en audit.

3.3.1.4. Le questionnaire du contrôle interne (QCI)

Le questionnaire de contrôle interne est un outil indispensable pour concrétiser la phase de réalisation de la mission d'audit .c'est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée.

Ce questionnaire comporte des questions formées ou ouvertes, il couvre l'ensemble des points que l'auditeur devra examiner une fois sur le terrain.

L'élaboration d'un (QCI) doit respecter le cheminement suivant :

- Découpage de l'activité en tâches élémentaires
- Identification des principaux risques liés à l'activité et à chaque tâche
- Définition d'un dispositif de contrôle interne qui pourrait, donner une assurance raisonnable de la maîtrise des risques
- Elaborer le questionnaire qui en découle.

3.3.2. Les outils de description :

Parmi les outils de description, on distingue :

3.3.2.1. L'observation physique :

L'observation physique est parfois nécessaire, l'auditeur interne doit aller sur le terrain et de la pratiquer. Parmi les éléments que l'auditeur doit observer à titre d'exemple : les processus (sortie des camions, réception des marchandises...etc.), l'observation quantitative et qualitative des biens (l'inventaire), l'observation des documents comptables, pas seulement lire mais également d'en regarder les formes (signatures).

3.3.2.2. Diagramme de circulation (flow chart) :

Le flow chart est une représentation de circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilités, il s'agit donc de donner une vision complète de cheminement des informations et de leurs supports.

3.3.2.3. Grille d'analyse des tâches :

La grille d'analyse des tâches est une photographie à un instant donné de la répartition du travail, elle relit l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses des postes.

3.4. Phases fondamentales d'une mission d'audit interne :

Une mission d'audit interne se compose de trois phases élémentaires, à savoir :

3.4.1. Phase de préparation :

Qui ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit.

3.4.2. Phase de réalisation :

Fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. C'est à ce stade que l'on fait le plus appel aux capacités d'analyse et au sens de la déduction. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations et constats qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique. Poursuivant notre image bucolique, nous pouvons dire que se réalise alors la moisson de la mission d'audit.

3.4.3. Phase de conclusion :

Elle exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engrangements et de la panification.

L'audit interne est une activité de contrôle et de conseil, ses activités sont exercées par des professionnels de l'audit interne, ce dernier (l'audit interne) permet de détecter les

dysfonctionnements et les erreurs de système mis en place et d'analyser, d'évaluer l'efficacité des autres contrôles, afin d'améliorer le fonctionnement de l'entreprise.

L'audit interne utilise certains outils et techniques indispensables qui permettent une meilleure organisation, par l'intervention de l'auditeur interne pour la réalisation de la mission d'audit en respectant certaines démarches.

Conclusion du chapitre :

Pour sa réussite, l'entreprise est appelée à la réalisation des différents types d'audit qui lui permettent une évaluation au plus juste et surtout de limiter au maximum les risques.

Bien que sa finalité soit spécifique et destinée à vérifier la réalité et la sincérité des comptes d'une entreprise, au profit des actionnaires et autres tiers, la mission de l'audit interne est subordonnée à l'utilisation d'une méthodologie lui permettant la mise en œuvre d'une organisation lui garantissent la pertinence de ses conclusions.

Chapitre II : Gouvernance d'entreprise

La crise financière qu'a connue le monde en ce début du XXIème siècle, a poussé les différents acteurs économiques ainsi que les institutions étatiques à s'intéresser une fois encore au concept de gouvernance d'entreprise, afin de réglementer de la meilleure manière possible les relations entre le conseil d'administration et le corps managérial de l'entreprise.

C'est donc dans un souci de maîtrise des dysfonctionnements qui touche à la sincérité de l'information financière des entreprises qu'une bonne gouvernance est essentielle afin de limiter pour ne pas dire éradiquer tout dépassement pouvant porter atteinte à ces informations, qui conduisent aux bouleversements boursiers.

Ce qui conduit la gouvernance d'entreprise à avoir au-delà des marchés financiers une incidence sur l'économie globale.

Dans le cadre de notre travail, nous allons commencer par présenter la notion de gouvernance, ensuite, les différentes théories, codes et normes de la gouvernance d'entreprise puis démontrer le rapport existant entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise pour finir avec la dernière section qui s'accentuera sur la gouvernance en Algérie par rapport au contexte économique globale.

Section 01 : Présentation de la notion de gouvernance

Dans la présente section nous allons aborder les notions essentielles afin de mieux comprendre le concept de gouvernance.

1.1. Historique¹ :

Aujourd'hui, la gouvernance est présente dans différents domaines. Mais ce que l'on ne sait pas c'est qu'elle a toujours existé au fil des temps, sous diverses formes et appellations.

D'ailleurs, le terme gouvernance trouve son origine dans le latin « gubernare » et du grec « kubernân » qui signifiait « piloter un navire ».

Au Moyen Age le territoire a joué un rôle important dans le développement du concept de gouvernance.

Et ce n'est que depuis les années 1930 que le terme « gouvernance » fut utilisé par les économistes, notamment par Ronald H. Coase, (prix Nobel d'économie en 1991) pour

¹ JOUMARD Robert, « Le concept de gouvernance », Rapport n° LTE 0910, Bron, Novembre 2009, p 9-10.

désigner l'ensemble des dispositifs mis en œuvre par une entreprise pour mener des coordinations plus efficaces que le marché, publier dans son article « The nature of the Firm » (Coase, 1937, Williamson, 1975).

A partir de la fin des années 70 dans un contexte de scandales financiers, on commence à parler de «corporate governance» traduit en français par «gouvernement ou gouvernance d'entreprise» qui évoque le réveil des actionnaires pour participer à la direction de l'entreprise (Sébastien, 2006).

Malgré son émergence durant les années 80 et 90 l'origine de la « corporate governance » fut attribuée aux travaux d'Adolf Berle et Gardiner Means figurant dans leur thèse « The Modern Corporation and Private Property, 1932 ». au début du XX^{ème} siècle, selon leur analyse, la séparation, fortement prononcée dans les grandes sociétés américaines, des fonctions de propriété exercées par les actionnaires, et de gestion, assurées par les dirigeants, était à l'origine d'une dégradation de performance pour les actionnaires, en raison de la défaillance des systèmes de contrôle.

Dans le contexte du New Deal, cette thèse allait entraîner un renforcement de la réglementation boursière aux États-Unis avec la création en 1934 de la Securities and Exchange Commission, chargée de protéger les investisseurs.

Cette première conception de la gouvernance, d'origine anglo-saxonne, est associée à une représentation des relations entre les actionnaires et les dirigeants sous forme de relation d'agence, les dirigeants étant les agents ou mandataires et les actionnaires, les principaux ou les mandants.

Elle domine encore aujourd'hui les recherches et les débats, tant dans la presse financière que dans les discussions législatives.

Fondée sur la conception légale, traditionnelle, de la propriété, elle conduit à privilégier l'étude des mécanismes censés contraindre les dirigeants à gérer dans l'intérêt des actionnaires, notamment le conseil d'administration, les assemblées générales d'actionnaires, les systèmes de rémunération des dirigeants, la réglementation légale et comptable ou encore les offres publiques d'achat.

Le rôle du système de gouvernement d'entreprise est de « sécuriser » l'investissement financier (Andrei Shleifer et Robert Vishny, 1997) ; les différents mécanismes organisationnels, marchands ou institutionnels, constituant ce système, se justifient par leur fonction disciplinaire.

1.2. Définition :

Pour mieux appréhender le concept de gouvernance d'entreprise nous présentons quelques définitions données par certains auteurs ainsi que certaines définitions utilisées par les organisations internationales.

Le terme « corporate gouvernance est souvent traduit en français par le terme gouvernement d'entreprise ou gouvernance des entreprises, cette dernière apparaît sans contexte comme un des thèmes centraux de la gestion »²

Bancel (1997)³ propose un certain nombre d'outils de contrôle et d'incitation des dirigeants susceptibles de rétablir l'équilibre en faveur des différents groupes de partenaires (actionnaires, créanciers, salariés, etc.), d'aboutir à une répartition de la richesse créée plus équitable afin d'améliorer l'efficacité des firmes.

Pour Bancel le dirigeant occupe un rôle central car il est un acteur majeur du processus conduisant à la création de la richesse et dispose de la capacité à influencer sur la répartition.

Charreaux (1997) considère quant à lui que « La gouvernance des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire. »⁴

Dans le même ordre d'idées, MAATI (1999) estime qu'on ne peut donner une définition cohérente au concept de gouvernance avant d'avoir préalablement explicité celle de l'entreprise.

Selon lui, l'entreprise est une organisation qui constitue en conséquence un construit social abritant un jeu se déroulant entre divers agents économiques, tous n'ayant pas le même statut ni la même responsabilité.

Dès lors, la gouvernance d'entreprise est définie comme :

« L'ensemble des mesures mises en œuvre dans le cadre du construit social qu'est l'entreprise afin d'inciter les agents économiques indispensables à prendre part au processus productif et à s'y maintenir en assurant la création d'une rente organisationnelle suffisante

² ECHKOUNDI Mohammed, « Le renouveau de la Gouvernance d'entreprise : vers une prise en compte des parties prenantes », Revue économique, Artois, 2007, p 03.

³ BANCEL Franck, « La gouvernance des entreprises », Economica, Paris, 1997, p 45.

⁴ CHARREAUX Gérard, « Le gouvernement des Entreprises : Coporate Gouvernance, Théories et Faits », Economica, Paris, 1997, p 01.

ainsi qu'un partage perçu comme équitable par ces derniers compte tenu de leurs apports respectifs⁵.

Bagnasco et Le Galès : « un processus de coordination d'acteurs, de groupes sociaux, d'institutions, pour atteindre des buts propres discutés et définis collectivement dans des environnements fragmentés et incertains ».

Nous tenons à faire remarquer par ailleurs que le dirigeant occupe une place dans la définition de Charreaux.

Cependant, l'objet du gouvernement d'entreprise est principalement de limiter le pouvoir décisionnel du dirigeant.

Par contre dans la seconde définition, seuls les agents intervenants dans la coopération sont placés au même niveau mais en fonction de leur degré d'implication et la finalité de la coopération et la création d'une rente organisationnelle plutôt que la maximisation du profit.

Par ailleurs, la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des processus, réglementaires, lois et institutions influant sur la manière dont l'entreprise est dirigée, administrée et contrôlée.

La gouvernance d'entreprise inclut aussi les relations entre les nombreux acteurs impliqués (les parties prenantes ou stakeholders) et les objectifs qui gouvernent l'entreprise.

Les acteurs principaux sont les actionnaires, la direction et le conseil d'administration. Les autres parties prenantes incluent les employés, les fournisseurs, les clients, les banques ou autres prêteurs, le voisinage (prise en compte de l'impact environnemental par exemple) et la communauté au sens large.

La gouvernance d'entreprise permet aux ayants droits et partenaires de l'entreprise, de voir leurs intérêts respectés et leurs voix entendus dans le fonctionnement de celle –ci.

D'après les définitions précédentes on constate que la gouvernance d'entreprise est :

- L'ensemble des processus, des réglementations, lois et institutions influant la manière dont l'entreprise est dirigée, administrée et contrôlée ;
- L'ensemble des mécanismes et procédures qui encadrent les décisions de création et de répartition de la valeur ;
- Un domaine de recherche basé sur les questions qui concernent la séparation du contrôle et de la propriété des entreprises.

⁵ MAATI Jérôme (1999), « Le gouvernement d'entreprise ». De Boeck cité dans Nassima, Aiadi. « Contrats, confiance et gouvernance : le cas des entreprises publiques agroalimentaire en Algérie », thèse de doctorat : Economie, Université de Montpellier, 2003, p 32.

1.3. Typologie de la gouvernance :

Deux grands types de gouvernance se sont distingués en partant des développements sur l'origine de cette notion est qui sont :

1.3.1. La gouvernance politique :

Dans ce type la gouvernance renvoie aux interactions entre l'Etat et la société, c'est-à-dire aux systèmes de coalition d'acteurs publics ou privés.

Elle postule la mise en place de nouveau mode de régulations plus souples, fondés sur le partenariat entre divers participants et aussi pour but de rendre l'action publique plus efficace et les sociétés plus facilement gouvernable.

C'est une théorie de la régulation sociale qui peut être déclinée à toutes les échelles de gouvernement, pour cela, on va distinguer dans ce monde-là, deux grands types de gouvernance qui sont :

1.3.1.1. La gouvernance locale (ou territoriale) :

L'idée de base de cette gouvernance et le fait, quelle repose sur les capacités des communautés a maitriser leur territoire et a gérer leurs ressources, ainsi cette dernière apparait alors comme une forme de régulation territoriale et d'indépendance dynamique entre agents notamment productifs et institutions locales.

L'économiste Bernard PECQUEUR, définit la gouvernance locale comme « un processus institutionnel et organisationnel de construction d'une mise en comptabilité des différents modes de coordination entre acteurs géographiquement proche, en vue de résoudre les problème productifs inédit posés au territoire. »⁶.

Dans les mêmes ordres d'idées STOCKER affirme que la gouvernance locale « fait intervenir un ensemble complexe d'acteurs et d'institutions qui n'appartiennent pas tous a la sphère du gouvernement ; elle traduit une interdépendance entre les pouvoirs et les institutions associées à l'action collective.

La gouvernance fait intervenir des réseaux d'acteurs autonomes et part du principe qu'il est possible d'agir sans se remettre au pouvoir de l'Etat. »⁷. D'après cette définition les

⁶ FERGUENE Améziane, « La Gouvernance Locale et Développement Territoriaux : le cas des pays de sud », Paris : L'harmattan, 2005, p 27-44.

⁷STOCKER Gerry, « Cinq Propositions pour une théorie de la Gouvernance », Revue internationale des sciences sociale (France), n°55, 1998, p 19-29.

instances politiques reconnus, telles que l'Etat ou les organisations intergouvernementales, ne détiennent plus le monopole de la conduite des affaires publiques, seuls les individus et les institutions publiques et privées pourront gérer leurs affaires locales.

1.3.1.2. La gouvernance mondiale (ou globale) :

L'évolution de l'ensemble des relations internationales est générée par le commerce, la finance et les avancées technologiques font qu'aucun pays ne peut se permettre d'ignorer la sphère internationale et d'agir isolément.

Comprendre la gouvernance mondiale revient donc à appréhender les forces qui s'affrontent dans notre monde moderne et qui commande les processus internationaux. Chavagnoux a défini la gouvernance mondiale en temps « qu'un ensemble de processus par lesquelles les règles collectives sont élaborées, décidées, légitimées, mise en œuvre, contrôlées et placées au service d'une économie mondiale qui serait porteuse d'ordre, de justice, de liberté, et d'efficacité »⁸.

Pour essayer d'approfondir cette compréhension de cette gouvernance nous allons présenter quelques attributs qui la caractérise comme suit :

- La gouvernance mondiale se caractérise par l'absence de gouvernement mondiale d'un « Etat mondial », elle s'articule autour des diverses formes et niveaux de coordination, de coopération et de prises de décisions collectives au plan internationale ;
- Ce qui constitue le processus de gouvernance mondiale, c'est la prise de conscience du fait qu'une véritable coopération passe par la délégation d'une partie de la souveraineté des états. L'Union européenne est sans doute l'exemple le plus positif d'une souveraineté partagée dans laquelle l'action conjointe et le renforcement des capacités de résolution des problèmes sont finalement profitables à tous ;
- Elle se désigne par le réagencement perpétuel des groupements politiques et économiques mondiaux, ce qu'on appelle parfois le monde « multipolaire ». L'émergence simultanée de la mondialisation, de la régionalisation et de la localisation est une des tendances des développements structurantes de la société et de la politique mondiale ; Toutes les régions du monde deviennent progressivement des zones de coopération et d'intégration que la gouvernance mondiale pourra s'appuyer pour en faire son ossature organisationnelle ;
- Elle se distingue aussi par le fait qu'elle ne se limite pas aux seuls gouvernements et organisations internationales. La commission des Nation Unies sur la gouvernance

⁸CHAVAGNEUX Christian, « Qui dirige l'économie mondiale ? », Alternatives Economiques, HS N°52, 2002, p 14.

mondiale prévoit un multilatéralisme davantage organisé au plan national et noté par ailleurs que la gouvernance globale est faite d'un grand nombre d'acteur, c'est-à-dire :

De personnes qui agissent ensemble de manière formelle et informelle selon des schémas communautaires ou nationaux, sectoriels ou intersectoriels et par le biais d'instances non gouvernementales et de mouvements de citoyens, et à la fois sur un plan national et international.

1.3.2. La gouvernance électronique :

En plus de ces deux types de gouvernance politique, nous allons ajouter un type plus récent, qui repose sur les technologies de l'information et des communications.

En effet, la E-Gouvernance (gouvernance électronique) se définit comme « l'utilisation des technologies de l'information et des communications (TIC) dans les administrations publiques associées à des changements au niveau de l'organisation et de nouvelles aptitudes du personnel. L'objectif est d'améliorer les services publics, renforcer les processus démocratiques et de soutien aux politiques publiques. »⁹.

➤ L'E-gouvernement repose sur quatre notions émergentes :

- L'utilisation de la technologie de l'information et des communications ;
- L'adaptation des processus de travail et des structures de l'appareil gouvernemental ;
- L'amélioration de l'information, de la communication et la coopération entre les différents acteurs que sont les entreprises, citoyens, les organisations à but non lucratif et non gouvernemental ;
- L'augmentation des actions des fonctions du gouvernement.

➤ Les avantages de l'E-gouvernance :

- Elle accroît l'efficacité des services de l'administration en assurant un meilleur suivi et la connaissance accrue des processus de gestion interne et en réduisant les coûts et les délais de transferts d'informations entre services et organismes rendant possible une plus grande collaboration entre eux ;
- Elle améliore la qualité et la simplicité des services de l'administration en lui offrant les outils techniques nécessaire pour mettre en place une organisation capable d'offrir des services flexibles, personnalisés et de qualité, aussi en opérant en réseau avec des partenaires internes et externes ;

⁹ Définition extraite du site : <http://europa.eu> (Consulté le 13/04/2013).

- Elle facilite l'atteinte des objectifs de la politique économique en allègent certains postes de dépenses comme les télécommunications, les charges d'ordre administratif et du personnel ;
- Elle renforce la confiance et l'implication des citoyens en raison de l'ouverture de l'administration et de la transparence, aussi elle permet aux citoyens de se sentir plus impliqués en matière de prise de décision.

1.3.3. La gouvernance d'entreprise :

Cette notion sera développée dans les points à suivre, mais avant cela, sa traduction en un mode linéaire d'agencement de pouvoir entre l'ensemble des parties prenantes (voir cette théorie dans la section deux) au devenir de l'entreprise, entre lesquelles il s'agit d'assurer la coopération ou une coordination efficace au sein de l'entreprise. Portant, à cet équilibre interne des pouvoirs, correspond l'idée d'une responsabilité de l'entreprise élargie à l'ensemble des risques économiques, sociaux, financiers, politiques et environnementaux que son activité implique.

1.4. Les composantes clés de la bonne gouvernance des entreprises :

1.4.1. Les principes d'une bonne gouvernance d'entreprise :

En partant des définitions largement répandues de la gouvernance des entreprises, quelque soient les termes de leurs expressions, les composantes clés de la bonne gouvernance des entreprises seraient les suivantes¹⁰:

- Obligation de rendre compte;
- Efficience et efficacité;
- Intégrité et équité ;
- Responsabilité;
- Transparence.

La promotion de la bonne gouvernance des entreprises relèverait donc de réformes permettant de rendre effectives ces composantes. En s'inspirant des meilleures pratiques en la matière (bonne gouvernance) la Commission Economique des NU pour l'Afrique considère les actions suivantes comme essentielles pour la mise en place de la bonne gouvernance des entreprises :

¹⁰Commission Economique des NU pour l'Afrique, Revue sciences économiques, 2004, p 06.

1. Mise en place d'un cadre juridique efficace qui définit clairement les droits et les obligations d'une société, sa direction, ses actionnaires et ses autres partenaires. Il devrait aussi préciser les règles relatives à la divulgation de l'information et prévoir un cadre de mise en application effective de la loi ;
2. Déploiement d'efforts visant à asseoir une culture de bonne gouvernance des entreprises. Les services des associations professionnelles et sectorielles peuvent être sollicités pour élaborer les principes de bonne gouvernance des entreprises ;
3. Mise en place d'un environnement favorable à une gouvernance des entreprises efficace. Cela peut notamment se faire par la promotion de règles relatives à la divulgation d'informations financières de haute qualité et par des structures d'appropriation adéquates ;
4. Mise en place de mécanismes de supervision appropriés et efficaces qui encouragent l'adoption de solides pratiques de gouvernance des entreprises ;
5. Renforcement des capacités de gouvernance des entreprises à travers des programmes de formation bien conçus et destinés à tous les niveaux, y compris les directeurs, les cadres supérieurs, les organismes de surveillance des sociétés financières, en vue d'améliorer la performance et la gestion des petites entreprises.

Cependant l'expérience montre que les réformes ne peuvent connaître de réussite que lorsque les moyens extérieurs de discipline et les incitations internes visant à améliorer la gouvernance des entreprises sont bien renforcés. Une plus grande efficacité et une meilleure compétence des conseils d'administration des sociétés en matière de supervision et de contrôle de la gestion, par exemple, se sont révélées très importantes.

Demeure la question des codes et normes de bonne gouvernance économique et d'entreprise dont l'adoption se pose comme une nécessité.

1.4.2. Rôle des éléments constitutifs d'une bonne gouvernance :

Le gouvernement d'entreprise fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes.

Il détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus¹¹.

¹¹ Revue OCDE, Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, Paris, 2004, p 11.

La gouvernance d'entreprise est un ensemble de dispositions légales, réglementaires ou pratiques qui délimitent l'étendue du pouvoir et des responsabilités de ceux qui sont chargés d'orienter durablement l'entreprise. Orienter l'entreprise signifie prendre et contrôler les décisions qui ont un effet déterminant sur sa pérennité et donc sa performance durable.¹²

L'amélioration de la gouvernance d'entreprise est évolutive en fonction des changements de son modèle d'affaire ou des relations entre les acteurs, de son stade de croissance ou de la structure de son capital, sans parler du développement de nouvelles réglementations, l'entreprise sera amenée à revoir son modèle de gouvernance.

L'un des principes de base de la bonne gouvernance d'entreprise est la séparation des fonctions d'administrateur et de directeur, ce qui permet l'existence d'une surveillance indépendante et efficace, ainsi que la protection des intérêts des actionnaires (plus particulièrement des actionnaires minoritaires).

Et ce d'autant plus lorsque les dirigeants sont aussi actionnaires majoritaires et administrateurs. Il s'agit de trouver une voie médiane et pragmatique qui permette de concilier la liberté entrepreneuriale et les exigences de protection et de surveillance.

L'actionnariat, le conseil d'administration et la direction ont des rôles et des responsabilités qu'il s'agit de bien différencier.

➤ **Les actionnaires « Pouvoir suprême » :**¹³

En tant que propriétaires de l'entreprise, les actionnaires jouent un rôle déterminant dans la gouvernance de l'entreprise.

Leur rôle est clairement défini par la loi : en tant qu'organe suprême, l'assemblée générale est habilitée à modifier les statuts, ainsi qu'à approuver les comptes et la répartition du bénéfice, il lui appartient également de choisir les membres du conseil d'administration et l'organe de révision.

L'un des objectifs principaux d'une bonne gouvernance est de favoriser l'exercice des droits de vote des actionnaires, afin que les décisions de l'assemblée générale reflètent au mieux les attentes de l'ensemble de ceux-ci.

¹² Middledext, Code de gouvernement d'entreprise pour les valeurs moyennes et petites. Référentiel pour une gouvernance raisonnable, Paris, 2009, p 13.

¹³ Revue, LEDENTU Florent, BRENDER Nathalie, « Gouvernance d'entreprise, Quel défis pour les PME ? », Haute école de Gestion de Genève, Avril 2012, p 12-14.

Certains principes permettant de garantir l'égalité de traitement des actionnaires—élément fondamental du droit de la société anonyme et de la gouvernance d'entreprise—doivent être respectés.

➤ **Le conseil d'administration « Pouvoir de surveillance » :**

Le conseil d'administration donne le ton et s'assure que les bonnes pratiques mises en œuvre soient adaptées à la taille, à la complexité, au profil de risque et à la culture de l'entreprise.

Si l'implication et le soutien du conseil d'administration sont essentiels pour assurer la pérennité de la démarche, l'engagement des dirigeants et de tous les collaborateurs est également nécessaire.

Le conseil d'administration est responsable de veiller à la bonne gestion de nos activités et de nos affaires, en examinant et en approuvant notre orientation stratégique et notre structure organisationnelle ainsi qu'en révisant et en approuvant annuellement la planification stratégique de la direction.

De plus, le conseil identifie les principaux risques que comportent nos activités commerciales et examine nos systèmes de gestion des risques sur une base annuelle et continue.

Outre les questions qui nécessitent son consentement en fonction des lois applicables, le conseil conserve l'autorité d'approbation finale en ce qui a trait aux aspects suivants :

- L'orientation stratégique d'EXFO;
- Les contrats importants, les acquisitions ou les aliénations d'actifs de l'entreprise;
- Le plan d'affaires annuel ainsi que les budgets d'exploitation et d'immobilisations.

➤ **La direction générale « Pouvoir exécutif » :**

La direction est en charge de la mise en œuvre de la stratégie et de la gestion opérationnelle de l'entreprise.

Alors que le conseil d'administration définit les grands axes stratégiques et contrôle la mise en œuvre de cette stratégie, la direction l'élabore dans le détail et l'exécute.

La direction générale est chargée de la gestion opérationnelle de l'entreprise, et plus particulièrement de l'évolution des résultats financiers, Elle dirige les opérations journalières en se basant sur les objectifs stratégiques fixés par le conseil d'administration et son analyse des données du « terrain ».

Le contrôle des activités opérationnelles fait également partie de ses prérogatives, notamment au moyen du suivi d'indicateurs de performance.

La direction générale est plus proche des processus opérationnels et est souvent mieux informée que le conseil sur la marche des affaires.

Le partage des informations avec le conseil et la collaboration avec ce dernier sont donc essentiels.

Au terme de cette section, nous arrivons à comprendre que dans un sens large, Dans une acception large, la gouvernance d'entreprise ou corporate governance représente l'organisation du contrôle et de la gestion de l'entreprise. De façon plus étroite, le terme gouvernance d'entreprise est utilisé pour désigner l'articulation entre l'actionnaire et la direction de la société, et donc principalement le rôle et le fonctionnement du conseil d'administration ou de surveillance.

Section 02 : Approches théoriques, codes et normes de la Gouvernance d'entreprise.

Une typologie des théories de la gouvernance peut ainsi se distinguer en se basant sur le paradigme de création de la valeur et de sa répartition, Nous tenterons de présenter les deux principaux modèles théoriques le premier courant est d'origine contractuelle et le second est d'origine cognitive.

2.1. Les théories contractuelles :

Coase construit son argumentation autour des couts, il avance l'idée selon laquelle la coordination par la firme s'impose car, elle permet d'économiser des couts contrairement à celle réalisée par le marché. En effet, lorsque la coopération entre les agents s'étale dans le temps, l'incertitude et les difficultés liées à l'accès à l'information engendrent des couts de découverte des prix adéquats, de négociation et de conclusion de contrats distincts pour chaque transaction.

Coase pose ainsi les premiers jalons de la conception transactionnelle de la firme et Williamson plus tard en a battu le corpus théorique. Il a fallu en effet dépasser la simple opposition firme/marché et préciser le contenu des couts de transaction mais aussi aller au-delà du fonctionnement des institutions économiques du capitalisme et proposer une théorie économique de la firme.

La firme est devenue ainsi une organisation, un système de relation entre individus ayant des intérêts communs les conduisant à contracter pour coopérer. Dès lors la firme est définie comme un nœud de contrats et la théorie des couts de transaction gagne de la rentabilité et rejoint ainsi la théorie de l'agence et des droits de propriété dans leur paradigme individualiste.

Par ailleurs, certains auteurs assimilent la vision contractualiste à une généralisation du modèle bureaucratique de Max Weber. Il convient de rappeler que Weber estime que la grande entreprise capitaliste fonctionne comme une bureaucratie et c'est en l'occurrence le modèle même d'efficacité. Elle inclut une hiérarchie fondée sur la compétence et non sur l'arbitrage, elle est soumise ainsi à un pouvoir dominant selon les règles fonctionnelles et rationnelles.

La théorie contractuelle est beaucoup moins rigide quant à l'efficacité suprême de l'organisation capitaliste. L'efficacité se cherche, l'organisation qui arrive à assurer sa

pérennité en réduisant les couts et en maximisant sa valeur quelle que soit sa configuration s'impose.

L'assimilation concerne aussi les aspects d'incitation (rémunération, carrière, promotion ...) et de contrôle. La théorie contractuelle insiste en effet sur le rôle de la discipline via la hiérarchie, les incitations et le contrôle dans l'efficience des formes organisationnelles. Le fait que l'entreprise soit déterminée comme étant un nœud de contrats entre plusieurs acteurs dont certains pourraient disposer d'information plus riche que d'autres et au regard aussi des conflits d'intérêts pouvant survenir, une gestion centralisée de ces contrats est sensée être plus efficace pour créer le maximum de valeur.

Selon la définition accordée justement a la valeur que l'entreprise doit avoir comme objectif, on distingue deux approches du modèle contractualise, une restreinte privilégiant la valeur actionnariale, l'autre plus récente et surtout élargie s'intéressant a la création de la valeur globale ou partenariale de l'entreprise qui est supposé être répartie équitablement entre tous les groupes intervenant dans la vie de l'entreprise.

2.1.1. La gouvernance dans le modèle financier : Vision restrictive

Le modèle financier de la gouvernance se fonde dans la théorie de l'agence développée par Jensen et Mcckling en 1976 pour la firme caractérisée par une séparation de la propriété et de la gestion, à savoir la firme managériale. Le modèle proposé se voulait contribuer à la construction d'une théorie contractuelle en s'appuyant sur les apports de la théorie des droits de propriété en particulier ceux du modèle de la « production en équipe » d'Alchian et Demsetz (1972) et tenter aussi d'expliquer le comportement des managers en relation avec la structure financière des firmes.

Cette théorie se limite cependant à la seule relation entre le principal et l'agent, soit à la relation bilatérale investisseuse financiers/dirigeants. Elle se destine à élaborer des mécanismes de préservation des intérêts des apporteurs de capitaux dace au risque d'opportunisme des dirigeants. Elle préconise en d'autres termes un système de gouvernance visant à sécuriser la rentabilité de l'investissement financier.

L'axiomatique de base est donc la recherche de l'utilité individuelle ce qui ne va pas sans engendrer des divergences d'intérêts entre ces deux groupes d'acteurs. La nature de ces divergences peut prendre diverses formes :

- Si l'actionnaire est minoritaire il cherche à revaloriser ses titres et à croire la distribution de dividendes, s'il est majoritaire par contre, Husson (1983)¹⁴ estime qu'il privilégierait la maximisation de sa rente de contrôle par des avantages de toute nature (dividendes, jetons de présence ; contrats de location, d'achats ou de vente, d'emprunt ou de prêt... conclu entre la société et d'autres firmes du groupe qu'il contrôle), il augmente ainsi son emprise sur l'entreprise par un meilleur contrôle ;
- Le dirigeant, lui, cherche aussi à étendre son contrôle. Plusieurs principes quant aux objectifs poursuivis par le dirigeant peuvent être cités, il en est ainsi à titre d'exemple de la croissance des actifs de la société (Marris, 1964) ou la croissance du chiffre d'affaire (Baumol, 1959) qui ne coïncident pas forcément avec la maximisation du revenu des actionnaires.

Fama et Jensen (1983) soulignent cependant la variation de la nature des divergences d'intérêts selon la structure des droits de propriété. Néanmoins toute entreprise dans laquelle il y a délégation de la fonction de gestion est soumise à cette dualité.

Cette théorie, dans la filiation de Berle et Means, restitue les fondements du pouvoir aux mains des actionnaires en recommandant, pour une maximisation de la valeur des investisseurs financiers, un système de gouvernance basé sur des mécanismes de contrôle et d'incitation. Ces mesures sont à la fois internes à l'entreprise mais aussi externes.

S'agissant des mesures de contrôle et de discipline internes à l'entreprise, le modèle préconise le droit de vote attribué aux actionnaires, les audits, la hiérarchie, la surveillance mutuelle entre les membres de l'équipe dirigeante notamment, le conseil d'administration à travers la présence simultanée d'administrateurs internes (pour véhiculer l'information) et externes, et enfin un système de rémunération des dirigeants lié à la performance actionnariale (stock-option).

Les mécanismes de surveillance externe sont matérialisés par les marchés financiers et ceux des dirigeants, ils sont actifs surtout dans le cas des entreprises managériales. Concrètement, ces mécanismes peuvent ne pas se conjuguer, cela dépend en fait de la nature de l'organisation (managériale, coopérative, publique...).

L'efficacité de ces mesures n'est pas consensuelle. De nombreux auteurs (Roe, 1990 ; Davis et Thomson, 1994) mettent l'accent sur la capacité des dirigeants des firmes américaines et déjouer à déjouer les protections des marchés financiers. Sheleifer et Vishy¹⁵

¹⁴ Revue, HUSSON, « Rente du contrôle et théorie du portefeuille » Finance, 1983, vol 4, n°1, Mai, page 33-54.

¹⁵ SHLEIFER, VISHNY, « Management: le cas d'investissements spécifiques du manager », Journal Financier Economique, Vol n°1, 1989, p 123-139.

(1989) analysent essentiellement les stratégies d'enracinement développées par les dirigeants pour se maintenir à la tête de l'entreprise en rendant leurs remplacements coûteux pour les actionnaires. Ces stratégies peuvent prendre la forme d'investissements dans des actifs dont la rentabilité est liée directement aux connaissances spécifiques des dirigeants (Investissements idiosyncratiques) ou dont la performance est difficilement décelable.

Le modèle financier de la gouvernance ou encore le modèle « Shareholders » connaît cependant un succès incontestable dans le monde anglo-saxon marqué par une dynamique des marchés financiers particulière au vu de l'importance des actionnaires (investisseurs institutionnels) dans la vie des entreprises. Sa portée demeure limitée lorsqu'on souhaite approcher la réalité des entreprises évoluant dans des contextes moins influencés par les investisseurs financiers.

Orléan (1999) propose une critique de la gouvernance vue par cette approche du modèle financier en considérant qu'elle « s'intéresse aux relations entre mandant et mandataire. Elle démontre l'existence de dispositifs contractuels faits de telle sorte que le mandataire, même laissé à lui-même, agira toujours conformément aux intérêts du mandant. Dans cette conception, l'organisation est un nœud de contrats reliant les individus uniquement mus par la poursuite de leur intérêt personnel »¹⁶. Il estime que dans ce cas, la gestion managériale se conforme mécaniquement au critère de la valeur actionnariale.

En effet, les autres acteurs participant au quotidien de l'entreprise sont occultés injustement, les études empiriques ont attesté de leur importance en tant que partie prenante à la gouvernance, des efforts scientifiques récents ont permis de la réhabiliter et d'enrichir par voie de conséquence de la recherche dans ce sens.

2.1.2. La gouvernance dans le modèle des « parties prenantes » : Vision pluraliste

Ce modèle pluraliste ou encore le modèle « Stakeholders » dérive du premier modèle mais en réhabilitant l'importance des autres acteurs impliqués dans les affaires de l'entreprise. La firme est considérée comme un lieu de production en équipe visant la création de valeur sous forme de rente organisationnelle. Elle diverge cependant de la vision « Shareholders » dans le cas où elle conteste le statu de créancier résiduel attribué aux seuls actionnaires et intègre outre les actionnaires et les managers, l'ensemble des groupes ayant une légitimité de revendication dans une entreprise. Cette légitimité est fondée sur l'existence de relations d'échanges dans l'entreprise.

¹⁶Revue économique, ORLEAN, « Pour une approche cognitive des conventions », Montpellier 1999, p 41.

Cette théorie élargit la problématique de la gouvernance en intégrant tous les individus ou groupes d'individus qui possèdent des droits ou des créances sur la firme et qui sont affectés par ses décisions. Les travaux concernant essentiellement le capital humain des dirigeants et des salariés mais les apports récents ont élargi le champ des acteurs en intégrant les fournisseurs, les clients, les créanciers et la communauté dans son ensemble. L'idée développée notamment par Castanias et Helfat (1992)¹⁷ dans cette démarche élargie, met en relation étroite l'effort consacré à la production et l'approbation d'une partie de la valeur créée. L'incitation à produire de la valeur est d'après eux proportionnelle à la possibilité de se l'approprier au moins partiellement.

Cette théorie comporte des enseignements enrichissants dans le sens où les actionnaires s'ils acceptent de partager la rente organisationnelle avec les dirigeants réduiraient ainsi les conflits pouvant les opposer et feraient converger leurs intérêts à produire le maximum de valeur. Les deux parties ne seraient que gagnantes dans la coopération, mais la rente organisationnelle est produite en outre par d'autres agents, et la répartition de la rente équitablement entre les différents agents est problématique et ne jouit pas d'un consentement généralisé. Le système de gouvernance apparaît dès lors comme une manière de préserver la valeur du capital humain des dirigeants et des salariés et de maintenir l'équilibre entre l'ensemble des agents.

Les salariés constituent en effet une pièce maîtresse de l'entreprise dans une plus grande mesure parfois que la plupart des actionnaires. Summers (1982) note à ce sujet que « si l'entreprise est conçue (...) comme une institution opérationnelle combinant tous les facteurs de production pour mener une activité économique suivie, alors les employés qui fournissent le travail sont autant membres de cette entreprise que les actionnaires qui fournissent le capital. Par leurs années de services, ils peuvent avoir effectué un investissement bien plus important dans l'entreprise et avoir beaucoup plus d'intérêts dans le future de l'entreprise que de nombreux actionnaires »¹⁸.

Le modèle des parties prenantes accorde peu d'importance aux marchés financiers, le processus d'allocation des ressources tant financières qu'humaines s'effectue principalement par le biais d'une gestion interne et les mécanismes de contrôle interne prennent alors le dessus sur les mécanismes externes. Les agents intègrent ainsi facilement des réseaux et

¹⁷ CASTANIAS Richard, HELFAL E.Constance, « Ressources et loyers de gestion », *Journal du Management*, 1991, p 155-171.

¹⁸ Revue économique SUMMERS, C (1982), « La Codétermination aux Etats-Unis: Une projection des problèmes et les potentialités ». *Journal du droit des sociétés comparatives et la sécurité régulatrice*, Université de Montpellier, 2003, p 60.

établissent des relations aussi bien formelles qu'implicites visant le long terme. A l'inverse du modèle financier qui considère la firme comme un nœud de contrats au sens général, le modèle des stakeholders selon Hill et Jones (1992) tient compte des contrats explicites et implicites établis entre l'ensemble des stakeholders (managers, actionnaires, employés, créanciers, clients, fournisseurs et la communauté).

Charreaux et Desbrières (1998)¹⁹ dans leur approche de la « valeur partenariale » supposant que les relations entre la firme et les différentes parties prenantes ne sont pas que marchandises, elles sont « Co-construites » de manière à créer de la valeur. Le système de gouvernance est estimé alors selon sa faculté à créer de la valeur partenariale qui est en fait l'équivalent de la rente organisationnelle (qui est la résultante de la différence entre la somme des revenus évalués aux prix d'opportunité et celle des coûts d'opportunités pour les différents facteurs de production).

Malgré le progrès par rapport à l'approche actionnariale, cette vision partenariale ne s'affranchit pas d'un certain nombre de limites formulées à l'encontre des théories contractuelles de la firme : d'une part, la modélisation est toujours limitée à la résolution des conflits, essentiellement par l'allocation optimale des droits de propriétés+ et d'autre part, la démarche reste de répartir optimaliser la valeur créée, mais en revanche, le processus de création de valeur est absent, voire ignoré. De ce fait, l'approche partenariale garde une conception statique et adaptative de l'efficacité.

2.2. Les théories Cognitives :

Ce deuxième courant théorique de la gouvernance explique le lien entre les ressources et la création de la valeur, répond aux insuffisances de la vision contractuelle qui ignore pour l'essentiel la dynamique productive et montre des lacunes dans l'explication de certains phénomènes organisationnels et notamment dans la modélisation de la gouvernance.

2.2.1. Essence des théories cognitives :

Les théories cognitives, en rompant radicalement avec le paradigme néoclassique et en abandonnant la rationalité calculatrice de l'individu en faveur de la rationalité procédurale, mettent en avant le rôle crucial de l'apprentissage dans l'acquisition des connaissances et dans l'innovation. Pour appréhender ce processus, il est nécessaire de faire appel aux théories cognitives de la firme. Contrairement aux théories contractuelles, qui peuvent s'interpréter

¹⁹ CHARREAUX Gérard, DESBRIERE Philippe « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Revue française de finance, 1998, vol 1, n°2, 1998, p 58-85.

comme des prolongements du modèle économique néoclassique, ces théories, qui comprennent différents courants : la théorie comportementale de la firme, la théorie évolutionniste, les théories de l'apprentissage organisationnel et les théories des ressources et des compétences, rompent radicalement avec ce dernier.

Tout d'abord, la connaissance, représentée comme l'aboutissement d'un processus d'apprentissage est distingué de l'information alors que ces deux notions sont confondues dans la vision contractuelle. D'après Madhok : « L'information et la connaissance sont au cœur du design organisationnel parce qu'elles résultent de problèmes contractuels d'incitation (...). Il est surprenant que les théories économiques (...) ne portent aucune attention au rôle de la connaissance organisationnelle. »²⁰. La vision cognitive s'attachera d'avantage à expliquer le processus d'apprentissage et d'accumulation de connaissance et de compétence. La firme n'est plus seulement analysée sur sa capacité à « économiser la connaissance. »²¹ Mais également sur sa capacité à créer de la connaissance et des compétences.

En effet, O'Sullivan (2000)²² pense que l'innovation entendue au sens le plus large dépassant l'unique développement technologique, est sensée pouvoir réduire les conflits pouvant survenir entre les différents groupes d'intérêt tant au niveau de l'allocation des ressources que de leurs distributions.

L'innovation d'après l'auteur est un processus dynamique qui se caractérise par le fait qu'il est ²³ :

- **Cumulatif** : la connaissance s'acquiert par apprentissage et au fil du temps ;
- **Collectif** : dans le sens où la connaissance collective qui permet l'innovation est le fruit d'un ensemble de compétences individuelles créatives qui se rajoutent les unes aux autres. La connaissance individuelle sortie de son contexte organisationnel peut ne pas être porteuse et être vidée de son sens ;
- **Incertain** : L'incertitude n'est pas liée juste aux comportements des agents économiques mais elle concerne les événements à venir.

²⁰ MADHOK .A, « L'Organisation de l'activité économique: Côtes de transaction, les capacités des entreprises et la nature de la gouvernance », Organisation science, Vol.75, 1996, p 577-590.

²¹ Idem, p 602-610.

²² O'SULLIVAN, M (2000), «Concours de gouvernance d'entreprise et performance économique aux États-Unis et en Allemagne »Oxford, University Press , cité dans Nassima Ayadi « Contrats, Confiance et Gouvernance : le cas des entreprises publiques Agroalimentaire en Algérie», Thèse de doctorat : Economie, Université de Montpellier, 2003,p 44.

²³ Idem, p 77.

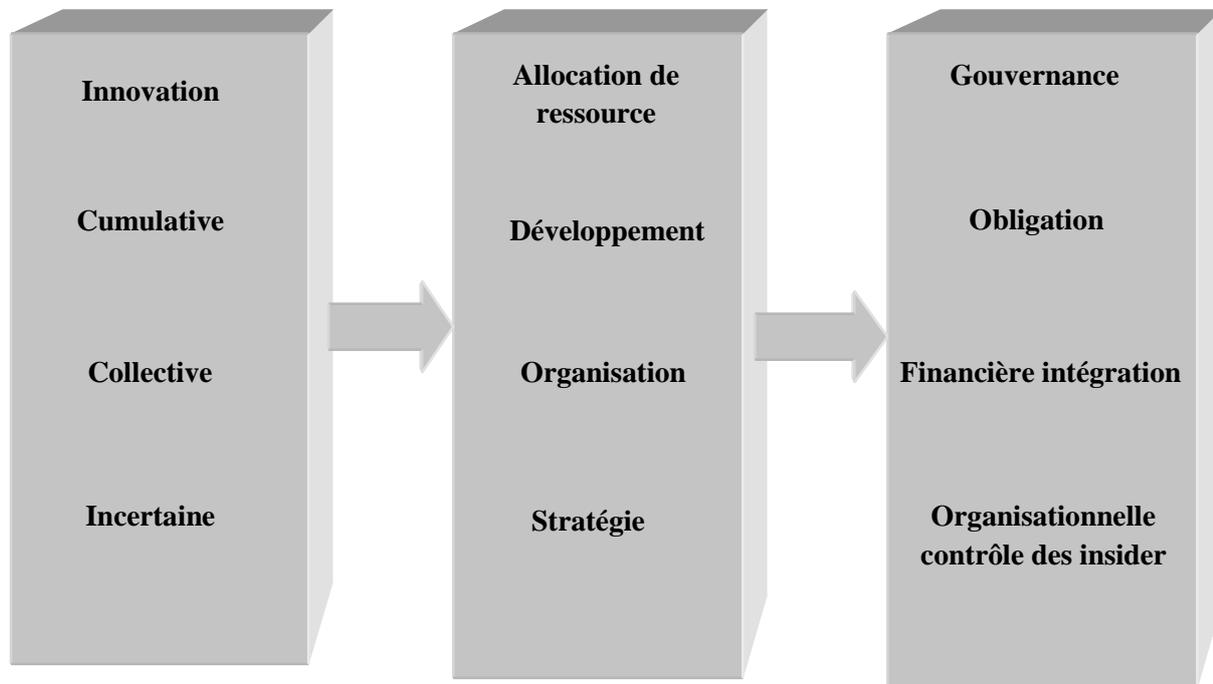
L'innovation ainsi en tant que mécanisme cumulatif, collectif et incertain implique que l'allocation des ressources à l'innovation s'effectue par le biais d'un processus aussi bien de développement (investissements avec une incertitude quant aux retours en termes de profits), organisationnel (revenus générés par l'intégration de ressources humaines et matérielles), que stratégique (ressources allouées pour maîtriser le marché et les technologies).

2.2.2. Le système de gouvernance des entreprises :

Dans cette optique, l'explication adéquate sur qui, prend les décisions d'investissement au sein des entreprises, les types d'investissements à engager et la manière dont les revenus de ces investissements sont distribués et apportés par Lazonick et O'Sullivan²⁴. Cela suppose un contrôle organisationnel (insider contrôle) mais qui concerne en fait l'allocation des ressources pour l'investissement innovant et non un contrôle comportemental tel que défini par les théories contractualistes. L'unique souci de la création de la valeur est dépassé pour s'intéresser en plus au processus de production de la valeur et de sa réputation.

²⁴ O'SULLIVAN, M (2000), op.cit, p 44.

Figure n°1 : Le contrôle organisationnel



Source : O'Sullivan (2000), op. cit, p 45.

La priorité n'est plus accordée ici aux conflits d'intérêts mais plutôt à la coordination qualitative, la dimension productive de la coordination qualitative, la dimension productive de la création de la rente organisationnelle, l'alignement des schémas et des modèles d'anticipation, en somme à la construction des compétences.

L'accent mis sur l'aspect productif et la capacité à endogénéiser les opportunités dans les entreprises pour innover est sans aucun doute un apport scientifique conséquent et une contribution indéniable à la théorie de la firme.

Cependant, les aspects incitatifs dans l'effort de production est occultés, l'entreprise est une fois de plus définie comme une collectivité où les utilités individuelle sont négligées et les risques de déviance comportementale sont atténués par l'apprentissage et l'innovation, le rôle de la discipline est ainsi amoindri. C'est une théorie appropriée pour l'analyse des dynamiques organisationnelles certes, mais si l'on veut analyser la hiérarchie et l'efficacité des mécanismes de contrôle dans une organisation, sa pertinence s'amenuise.

2.3. Codes et normes de bonne gouvernance économique et des entreprises :

Depuis que s'est imposée la gouvernance d'entreprise, voilà plus d'une décennie, les travaux se sont multipliés pour tenter d'explicitier les « meilleures pratiques » en la matière.

Ces travaux ont débouché sur un ensemble de codes de gouvernance (CG) dont l'application est volontaire et qui contiennent des recommandations se voulant comme un « idéal » à atteindre.²⁵ Un total de 121 CG est dénombré à fin mars 2004, au niveau mondial.²⁶

Les éléments fondamentaux de ces normes et codes sont pratiquement partout les mêmes, dans le monde entier. Les principaux, sur lesquels les milieux du développement s'accordent, sont les suivants²⁷:

2.3.1. Principes de l'OCDE pour la gouvernance des entreprises :

Ces principes ont été élaborés par l'OCDE et publiés en 1999, et qui ont été révisés en 2004 pour tenir compte des évolutions des contextes et des préoccupations exprimées par les pays.

Ces principes « sont un instrument en devenir définissant des normes et des bonnes politiques n'ayant pas de caractère contraignant, ainsi que des orientations pour la mise en œuvre de ces normes et pratiques qui peuvent être adaptés au gré des circonstances propres à chaque pays ou région ».

Ces principes sont destinés à servir de référence pour les pays qui veulent évaluer et améliorer leur cadre juridique, institutionnel et réglementaire. Ces principes reconnaissent qu'un système de bonne gouvernance des entreprises est essentiel pour une utilisation efficace du capital de l'entreprise.

« La bonne gouvernance des entreprises permet également de s'assurer que les entreprises tiennent compte des intérêts d'un vaste éventail de collectivités ainsi que des communautés au sein desquelles elles travaillent et que leurs conseils d'administration sont responsables devant la compagnie et les actionnaires. Cette disposition permet aussi de s'assurer que les entreprises opèrent dans l'intérêt de la société dans son ensemble. Elle contribue à garder la

²⁵ WIRTZ, P (2004): « Meilleures pratiques de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne Conduite », Cahier du FARGO n° 1040401.

²⁶ Ce chiffre a été calculé par Peter WIRTZ grâce à la liste des codes maintenue à jour par l'European Corporate Governance Institute (relevé du 31 mars 2004).

²⁷ Commission Economique des NU pour l'Afrique, op.cit.

confiance des investisseurs aussi bien locaux qu'étrangers et à attirer davantage de capitaux à long terme ». Ces principes portent sur les cinq domaines suivants²⁸ :

- Les droits des actionnaires;
- Le traitement équitable des actionnaires;
- Le rôle des parties intéressées;
- La communication de l'information et la transparence;
- La responsabilité du conseil d'administration.

2.3.2. Principes relatifs à la bonne gouvernance des entreprises dans le Commonwealth :

Ces principes ont été publiés par l'Association du Commonwealth pour la gouvernance des entreprises (CACG) en 1999 et sont destinés à permettre de meilleures pratiques commerciales et un bon comportement de la part du secteur privé et des entreprises d'Etat.

2.3.3. Normes comptables internationales :

Ces normes ont été mises au point par le Conseil des normes comptables internationales, elles sont publiées annuellement et indiquent que :

- Les systèmes comptables doivent être basés sur des systèmes de contrôle interne bien établis ;
- Permettre de saisir et d'enregistrer de l'information dès la phase des engagements ;
- De produire des rapports sur les arriérés de paiements ;
- De couvrir à temps toutes les transactions financées de l'extérieur de façon appropriée ;
- Tenir des registres sur l'aide en nature ;
- Le système comptable doit permettre de tenir la comptabilité et de faire des préparations sur la base de l'exercice ainsi que de préparer des rapports de trésorerie.

2.3.4. Les normes internationales de vérification :

Ces normes sont élaborées par la Fédération internationale des comptables. Elles doivent être appliquées dans la vérification des états financiers et sont accompagnées d'états sur les pratiques de vérification pour aider les vérificateurs de comptes à appliquer les normes et à promouvoir les bonnes pratiques. Ces normes portent sur les responsabilités, la

²⁸ Commission Economique des NU pour l'Afrique, op.cit.

planification, le contrôle interne, la preuve de la vérification, les conclusions et les rapports de vérification et les vérificateurs externes, entre autres.

On estime²⁹ que les codes et normes qui doivent avoir la priorité en matière de gouvernance des entreprises, compte tenu de ce qui précède, devraient être les suivants:

- Code de bonnes pratiques pour la transparence budgétaire;
- Meilleures pratiques pour la transparence du budget;
- Directives pour la gestion de la dette publique;
- Principes de gouvernance des entreprises;
- Normes comptables internationales;
- Normes internationales pour la vérification;
- Principes fondamentaux pour la supervision efficace des opérations bancaires.

La gouvernance d'entreprise est dictée tout d'abord par le droit des sociétés mais il existe aussi des rapports ou codes de bonne conduite ajoutant des recommandations au cadre légal proprement dit.

Ces recommandations, communes dans leurs grandes lignes à tous les rapports, traitent les thèmes de la transparence et du fonctionnement du conseil d'administration, du choix des administrateurs, du rôle et de l'indépendance du conseil, de la création de comités spécialisés pour éclairer le travail du conseil, de l'éventuelle dissociation des fonctions de président et de directeur général et de leur rémunération qui sont indispensables pour une bonne gouvernance d'entreprise.

²⁹ WIRTZ. P (2004): « Meilleures pratiques de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des Codes de bonne conduite, op.cit.

Section 03 : Rapport entre audit interne et gouvernance d'entreprise³⁰ :

Rappelons que la gouvernance est définie 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* (Charreaux, 1998).

Il s'agit de mettre en exergue des mécanismes de contrôle qui vont permettre de résoudre les conflits d'intérêt entre actionnaires et managers.

C'est ainsi que la gouvernance s'est associée, au début, au souci de sécuriser l'investissement des actionnaires dans les grandes sociétés cotées : *« Dans la prolongation de cette version financière de la gouvernance, le conseil d'administration apparaît comme un mécanisme particulier contribuant à atteindre cet objectif »* (Charreaux, 2000).

Le conseil d'administration, en tant que mécanisme disciplinaire, doit clairement définir et faire respecter les chaînes de responsabilité et la façon de rendre des comptes dans l'ensemble de l'organisation afin de garantir l'intégrité des principaux systèmes d'information et de surveillance. Il doit en outre veiller à ce que la direction générale exerce une supervision convenable.

L'un des moyens d'atteindre ces objectifs consiste à instaurer un système d'audit interne placé sous la responsabilité directe du conseil d'administration. Cette fonction se veut par sa valeur ajoutée. Selon Piot (2005) *« une fonction d'audit 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 »*.

Or, le champ couvert par l'audit interne ne doit pas se limiter à l'audit des éléments financiers. La connaissance et le suivi des risques représentent un autre domaine de sa responsabilité.

3.1.L'audit interne est d'abord un outil puissant de détection des principaux risques de l'entreprise :

Traditionnellement, l'audit externe (CAC) a pour responsabilité d'émettre une opinion indépendante sur les états financiers de l'entreprise, c'est-à-dire de garantir à l'ensemble des parties prenantes (actionnaires, clients, fournisseurs, collaborateurs, banques) leur sincérité et leur fidélité. Cette démarche représente, dans le contexte actuel, une précaution nécessaire mais non suffisante.

³⁰ Revue, AMMAR Sourour, « Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne », Instituts des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, 2010.

Engagées intensément dans le processus de création de valeur, les entreprises doivent veiller avec le même soin à ce que ne se développent pas en leur sein des foyers de « destruction de valeur », que les comptes, nécessairement rétrospectifs, ne sauraient décrire. Parce que sa démarche est entièrement centrée sur l'évaluation des « risques », l'analyse de leur maîtrise, et sur la recherche constructive de solutions correctrices, l'audit interne peut jouer un rôle décisif et très en amont dans la prévention de la « destruction de valeur ».

➤ **La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance suppose que soient réunies plusieurs conditions :**

- l'indépendance, notamment pour l'élaboration d'un plan d'audit qui couvre effectivement les principales zones de risques : le rattachement de l'audit interne aux dirigeants, Président ou Directeur Général, apparaît de ce point de vue très souhaitable pour réduire les risques d'interférence implicites ou explicites sur le choix des missions et la formulation des observations;
- le professionnalisme, clef d'une démarche d'audit incontestable et constructive, qui doit s'appuyer sur un code de déontologie et sur l'application des normes professionnelles rigoureuses que diffuse l'Institut et qui comportent des méthodes comparables à celles qu'utilisent les cabinets d'audit internationaux ;
- Nous soulignons à cet égard tout l'intérêt du diplôme professionnel délivré sur examen par la profession, le CIA (Certified Internal Auditor), qui constitue, pour la pratique de l'audit interne, le pendant du diplôme d'expertise comptable pour l'exercice de la révision des comptes.

Il convient naturellement que l'audit interne dispose de moyens suffisants. Nous sommes à cet égard réservés sur un recours non maîtrisé à l'outsourcing de la fonction audit interne.

3.2.L'audit interne et le Comité d'audit sont très complémentaires :

L'action de l'audit interne sera d'autant plus efficace qu'il dispose dans l'entreprise de l'interlocuteur privilégié qu'est le Comité d'audit aux responsabilités élargies aux risques, notamment aux risques stratégiques.

Tous les responsables d'audit interne ayant eu l'occasion de travailler avec un Comité d'audit soulignent en effet la valeur ajoutée par une réelle proximité entre ces deux acteurs.

Le Comité d'audit, en effet, garantit et consacre l'indépendance de l'audit interne. De son côté, l'audit interne est en mesure d'apporter aux administrateurs, par l'intermédiaire du

Comité d'audit, un regard impartial et professionnel sur les risques de l'entreprise, et de contribuer ainsi à améliorer l'information du Conseil sur le niveau de sécurité de l'entreprise.

Chaque Comité d'audit devrait fonctionner sur la base d'une charte approuvée par le Conseil et précisant d'une manière claire son rôle et ses modalités de fonctionnement. Compte tenu de l'élargissement souhaitable de sa mission, sa composition devrait tenir compte des exigences de compétences qui s'imposent à chacun de ses membres : des administrateurs indépendants en nombre suffisant certes, mais aussi capables d'émettre des avis pertinents et critiques sur les grands sujets qui intéressent le fonctionnement et l'avenir de l'entreprise.

Il serait dès lors souhaitable que les Comités d'audit adoptent un mode de travail collégial entre des personnalités choisies sur la base d'un spectre de compétences en rapport avec les risques majeurs de l'entreprise.

Pour exercer ses responsabilités en toute connaissance de cause, le Comité d'audit ne devrait pas se contenter des informations fournies par la direction générale ou ses collaborateurs opérationnels les plus directs, il se doit d'obtenir toutes informations appropriées sur les comptes, par les auditeurs externes, mais aussi sur les risques et les systèmes de contrôle interne, par les auditeurs internes.

L'audit interne constitue ainsi un relais essentiel pour le Comité d'audit ; de surcroît, l'IFACI estime qu'une communication au sein du rapport annuel, portant sur la mission du Comité d'audit, serait de nature, en sus de la certification des comptes par les auditeurs externes, à témoigner, vis-à-vis du public, de l'indépendance et de la rigueur de la supervision des contrôles des risques mis en œuvre par le Conseil d'administration.

Pour terminer, l'idée développée est que l'auditeur interne joue un rôle important dans le processus global d'audit. L'auditeur interne et l'auditeur externe peuvent établir en commun le planning d'intervention ou à la limite s'échanger les programmes, dossiers de travail et rapports. Cet échange exige au préalable une appréciation de la part de l'auditeur externe pour déterminer le degré de confiance à accorder aux travaux de l'auditeur interne. Néanmoins, la fonction d'audit interne fait partie d'un large système de gouvernance où le comité d'audit peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle et la surveillance qu'il est censé exercer.

Section 4 : La gouvernance d'entreprise en Algérie

En Algérie, la domination du secteur public sur l'économie du pays empêche les mécanismes de réguler le marché. D'autre part, l'économie algérienne présente une caractéristique sociologique tenace et largement répandue propres aux entreprises privées qui sont des entreprises familiales et de très petite taille dotées de statuts juridiques privilégiant très largement l'entreprise personne physique, cela explique l'inadaptation ou dans certains cas l'inexistence de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Néanmoins, les choses commencent à connaître une certaine amélioration avec l'adoption de certains principes de bonne gouvernance d'entreprise et notamment la création de l'institut algérien de Gouvernance d'Entreprise HAWKAMA EL DJAZAIR.

Dans cette section, nous allons développer quelques points pour situer le contexte de la gouvernance d'entreprise en Algérie, les problèmes que rencontre la gouvernance ainsi que les réformes adoptés pour son amélioration.

4.1. Le contexte de la gouvernance d'entreprise en Algérie³¹ :

L'Algérie, est connue pour avoir une économie centralisée sur le secteur des hydrocarbures qui se traduit par une dépendance acharnée à ce dernier. Le souhait de développer l'économie algérienne et notamment le secteur hors hydrocarbures à soulever la prise de conscience sur les enjeux de la gouvernance d'entreprise en étroite relation avec La transition vers une économie de marché moderne et performante.

L'importance de ce défi auquel doit faire face l'économie algérienne est d'avantage accrue par le contexte international dans lequel il en fait partie. 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.

La vérité est que l'économie algérienne est connue pour renfermer un potentiel de croissance et de développement hors hydrocarbures considérable. Mais leur libération nécessite des réponses vigoureuses, certaines ayant commencé à se mettre en place ces

³¹ Code Algérien de gouvernance d'entreprise, Goal 08, 2009, p 19

dernières années, tels les importants investissements publics lancés en vue de renforcer les infrastructures, et certaines mesures réglementaires favorables à l'entreprise.

Cependant, les entreprises doivent elles-mêmes garantir les conditions internes indispensables à 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. Il est connu que toutes ces exigences passent par leur bonne gouvernance.

4.1.1. La nécessité d'une gouvernance d'entreprise en Algérie :

Pour assurer une économie de transition qui constituera l'ère de l'après pétrole, et créer une vraie économie de marché moderne et compétitive, le passage par le développement du secteur privé est obligatoire car il permettra la création de richesses considérables hors secteur des hydrocarbures et cela ne pourra pas se faire sans l'amélioration de la compétitivité et de la qualité des entreprises qui constituent l'élément essentiel à l'atteinte de cet objectif. Et c'est ici que réside tout l'enjeu de la gouvernance d'entreprise, car aujourd'hui la bonne gouvernance d'entreprise s'affirme comme une condition essentielle de la croissance des entreprises et de leur survie dans les contextes de crise.

Le développement de la gouvernance d'entreprise, est une nécessité accrue pour l'économie algérienne vu la nature des entreprises qui sont dans la majorité des cas des entreprises familiales et où le dirigeant est l'actionnaire majoritaire³².

Vu les caractéristiques et la situation de l'économie algérienne, la gouvernance d'entreprise aura un rôle important à jouer en tant que déclencheur du changement et garant de la pérennité de nos entreprises.

4.1.2. Les problèmes que rencontre la gouvernance d'entreprise en Algérie :

Selon le code algérien de gouvernance d'entreprise établie par l'Institut Algérien de Gouvernance d'entreprise (HAWKAMA EL DJAZAIR), les problèmes que rencontre les entreprises privées algériennes et notamment les PME sont regroupés dans les deux catégories suivantes :

➤ Les problèmes globaux :

L'entreprise privée algérienne doit faire face aux quatre questions qui font généralement l'objet de la gouvernance d'entreprise. Mais chaque entreprise les aborde d'une manière

³² Enquête CARE-CIPE – Etude sur la Compréhension et Pratiques de la Gouvernance d'Entreprise Algérie 2010, p 2.

différente selon sa préoccupation à savoir sa survie ou sa croissance. La situation est résumée dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 2 : Problèmes globaux

	Les PME en proie avec des difficultés de survie	PME en phase avec les défis de la croissance
Les relations entre les parties prenantes	Les propriétaires de l'entreprise étant eux-mêmes ses gestionnaires, les deux positions se trouvent souvent confondues et l'opacité qui en résulte s'étend naturellement aux relations avec les tiers.	La différenciation entre propriétaire et gestionnaire est relativement mieux cernée, même si les deux fonctions sont cumulées, la qualité des relations avec les autres parties prenantes en découle.
La véracité des résultats de l'entreprise	La faiblesse des règles de gestion ne permet pas d'établir avec certitude l'exactitude du résultat de l'entreprise.	L'existence de règles de gestion permet de mieux cerner le résultat de l'entreprise, mais la question de la véracité de ce résultat peut se poser.
Les situations de transmission ou de successions	Les problèmes de transmission et de succession ne sont pas, en général, anticipés et lorsqu'ils surgissent, l'entreprise se retrouve engluée dans des situations inextricables qui peuvent aller jusqu'à la mettre en péril.	Les problèmes de transmission et de succession sont mieux anticipés mais leur traitement, ne manque pas de perturber le fonctionnement de l'entreprise.
L'articulation stratégie-intérêts de l'entreprise	L'entreprise n'est pas en mesure de se projeter dans le futur. Son intérêt se résume à assurer sa survie au jour le jour.	L'entreprise est en mesure de se doter d'une stratégie, mais l'articulation étroite avec ses intérêts mérite d'être confrontée et affinée.

Source : Code Algérien de gouvernance d'entreprise, Goal 08, 2009, page 23.

➤ Les problèmes spécifiques :

Les problèmes spécifiques que peuvent rencontrer les PME algériennes sont présentés comme suite :

- Difficulté d'accès au crédit bancaire ;
- Méfiance des nouveaux actionnaires externes ;
- Existence d'une relation de méfiance avec l'administration fiscale ;
- Conflits entre actionnaires ;
- Problèmes de successions ;
- Concentration des pouvoirs exécutifs chez le même gestionnaire.

Ajouter à ces deux catégories de problèmes que rencontre les entreprises privées algérienne et les PME en particulier, nous pouvons citer les problèmes d'ordre juridique et socioculturels qui constituent une entrave majeur a la pérennité des entreprises et donc à l'instauration de la bonne gouvernance.

4.2. Les reformes des fondamentaux de la gouvernance des entreprises :

Afin de faire face aux problèmes cités ci-dessus et bien d'autres encore l'économie algérienne se doit d'appliquer les réformes suivantes :

4.2.1. La codification des relations entre les entreprises et leurs partenaires (actionnaires, employés communautés, fournisseurs, clients) :

- Les droits et obligations des partenaires de l'entreprise sont précisés. De nombreux codes ont été adoptés : code du commerce, code fiscal, code des assurances... ;
- La protection et la garantie des investissements sont protégées par l'ordonnance n° 01-03 du 20 Aout 2001, ainsi que par divers arrangements multilatéraux ratifiés par l'Algérie, dont la convention créant l'Agence Internationale des Garanties des Investissements entre Etats et ressortissants d'autres Etats ;
- Les intérêts des actionnaires sont protégés par le code de commerce qui leur accorde des droits qui sont exercés au sein des assemblées générales ordinaires ou extraordinaires. Les actionnaires peuvent accéder à tout document de la société de nature à leur permettre de se prononcer en connaissance de cause sur sa gestion, désigné et révoquer les membres du conseil d'administration, désigner un ou plusieurs Commissaires aux Compte pour veiller à la sincérité des documents comptables de la société, intenter individuellement ou

collectivement l'action sociale en responsabilité contre les administrateurs. Le dispositif de protection des intérêts des actionnaires et associés demeure valable, quelque soit la forme juridique de la société considérée ;

- Il existe également un important dispositif qui protège les droits des autres partenaires (créanciers, fournisseurs, administrateurs, employés..) de l'entreprise Art.4 de l'ordonnance 01-04 relative à la gestion, l'organisation et la privatisation des entreprises publiques qui considère que le capital social est le gage permanent et irréductible des créanciers sociaux, le Code Civil, en ce qui concerne le contrat portant sur la propriété, les Lois du consommateur, les lois relatives aux relations de travail, à la prévention et au règlement des conflits et à l'exercice du droit syndical qui protège les salariés, le Code de Commerce et les dispositions statutaires qui précisent les relations entre les administrations et la société.

4.2.2. La responsabilité des entreprises, directeurs et cadres :

- Les entreprises, les institutions de crédits, les établissements financiers et les sociétés d'assurance, publics ou privées, sont tenus par le Code de Commerce , les dispositions du Conseil de la Monnaie et du Crédit , le Code des Assurances, le Code des Impôts , sous peine de sanctions civiles et pénales d'établir dans les délais et selon les mêmes formes et méthodes d'évaluation tous leurs documents comptables certifiés par le commissaire aux comptes et de fournir, sous peine de sanctions pécuniaires, les informations non financières à l'Office National des Statistiques (ONS) ;
- Le contrôle de la conformité des entreprises publiques aux normes prescrites est assuré par les Sociétés de Gestion et de Participation (SGP) dont elles relèvent. L'autre organe de vérification de la comptabilité des entreprises est l'administration fiscale. L'article 75 du Code Fiscal dispose « qu'en aucun cas, les administrations de l'Etat, des wilayas et des communes ainsi que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'administration fiscale, ayant au moins le grade de contrôleur qui leur demande communication de documents de services qu'ils détiennent ». Dans le domaine de la monnaie et des finances, ce rôle de supervision et de contrôle est assuré par la commission bancaire ;
- Dans le domaine lié à la conformité des normes comptables et d'audit aux pratiques internationales, le plan comptable national datant de 1975 étant inadapté aux impératifs de

gestion a été remplacé par le Système Comptable et Financier visant à éliminer les différences entre la comptabilité algérienne et les IAS notamment les normes générales édictées et les règles de présentation et de consolidation des états financiers ;

- La surveillance de l'orientation stratégique et le suivi efficace par le Conseil d'Administration de la gestion des entreprises sont organisés par l'Etat à l'intérieur des lois relatives à la privatisation des entreprises publiques et à la gestion des capitaux marchands ;
- Les Sociétés de Gestion et de Participation mises en place en 2005 et érigées en sociétés par qui représentent l'Etat en tant qu'actionnaire unique a le pouvoir d'orientation stratégique des entreprises. Le Conseil d'Administration reste dans cette nouvelle organisation de l'entreprise publique, un organe pivot de l'entreprise. Le Code de Commerce lui attribue les pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société. Ceci étant, quels sont les facteurs inhibiteurs d'une bonne gouvernance d'entreprises en référence aux enseignements de la théorie de la gouvernance d'entreprise.

Nous soulignons, que l'instauration du premier Institut Algérien de Gouvernance d'Entreprise peut contribuer considérablement à l'accompagnement de l'économie algérienne dans le processus d'intégration et de développement de la gouvernance d'entreprise.

Conclusion du chapitre :

Le concept de gouvernance d'entreprise n'a cessé de se généraliser afin de toucher encore un nombre plus important que ce soit des entreprises publiques ou privées, et cela dans un souci des actionnaires d'arriver à une bonne maîtrise des actifs financiers de l'entreprise et la sauvegarde de la création de valeur. C'est dans cette optique que l'audit interne joue un rôle primordiale dans le processus de gouvernance d'entreprise en sa qualité d'outil incontournable dans la maîtrise des risques, c'est pour cela qu'il doit bénéficier d'une plus large indépendance afin de ne plus être une fonction secondaire présente pour la forme et contribuer activement à la prévention des dépassements et autres fraudes financières.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Dans ce chapitre et dans le cadre de notre stage, qui s'est déroulé du 14/04/2013 au 14/05/2013, nous allons présenter notre organisme d'accueil, la mise en place de la cellule d'audit au sein de ce dernier, les résultats de notre enquête sur la perception de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise par les responsable de l'entreprise et pour finir, nous présenterons une mission d'audit interne du paiement des fournisseurs qui a pour but de montrer le déroulement d'une mission d'audit au sein de l'EPB.

Section 01 : Présentation de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB)¹

Le port de Bejaia joue un rôle très important dans les transactions internationales vu sa place et sa position géographique.

Aujourd'hui, il est classé 2^{ème} port d'Algérie en marchandises générales et 3^{ème} port pétrolier. Il est également le 1^{er} port du bassin méditerranéen certifié ISO 9001 /2000 pour l'ensemble de ses prestations, et avoir ainsi installé un système de management de la qualité. Cela constitue une étape dans le processus d'amélioration continue de ses prestations au grand bénéfice de ses clients.

L'Entreprise Portuaire a connu d'autres succès depuis, elle est notamment certifiée à la Norme ISO 14001 :2004 et au référentiel OHSAS 18001 :2007, respectivement pour l'environnement et l'hygiène et sécurité au travail.

1.1.Historique de création de l'EPB :

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 porta création de l'Entreprise Portuaire de Bejaia ; entreprise socialiste à caractère économique ; conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes.

L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le sus mentionné décret.

¹ Document interne de l'entreprise.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Pour accomplir ses missions, l'entreprise est substituée à l'Office National des Ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN).

Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et au fonctionnement de celles-ci.

En exécution des lois n° 88.01, 88.03 et 88.04 du 02 Janvier 1988 s'inscrivant dans le cadre des réformes économiques et portant sur l'autonomie des entreprises, et suivant les prescriptions des décrets n°88.101 du 16 Mai 1988, n°88.199 du 21 Juin 1988 et n°88.177 du 28 Septembre 1988.

L'Entreprise Portuaire de Bejaia ; entreprise socialiste ; est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989, son capital social fut fixé à Dix millions (10.000.000) de dinars algériens par décision du conseil de la planification n°191/SP/DP du 09 Novembre 1988. Actuellement, le capital social de l'entreprise a été ramené à 1.700.000.000 Da, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports », par abréviation « SOGEPORIS ».

1.2.Situation géographique :

Le port de Bejaia, est délimité par :

- Au nord par la route nationale N°9 ;
- Au sud par les jetées de fermeture et du large sur une largeur de 2 750m ;
- A l'est par la jetée Est ;
- A l'ouest par la zone industrielle de Bejaia.

➤ Mouillage :

Connue pour être l'une des meilleures de la côte algérienne, la rade de Bejaia offre d'excellentes potentialités en matière de protection et des fonds propices à un bon mouillage, avec des profondeurs allant de 10m à plus de 20m . Abrisée de tous les vents sauf du nord est à l'est, la rade est limitée par une ligne imaginaire s'étendant du Cap Carbon au Cap Aokas. Pour les pétroliers la zone de mouillage est située à l'est du Chemin d'accès.

➤ Accès au Port :

- La passe principale d'accès est large de 320m et draguée de 10 à 13.5m. Elle est formée par les deux musoirs du jet ;

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

- La passe Abdelkader, large de 110m et draguée à 12m ;
- La passe de la Casbah, située entre le vieux port et l'arrière port, sa largeur est de 125m et draguée à 12m.

➤ **Bassins du Port :**

Le Port de Bejaia est constitué de trois bassins :

- Bassins de l'avant Port : Sa superficie est de 75 hectares et ses profondeurs varient entre 10m et 13.5m. L'avant Port est destiné à traiter les navires pétroliers ;
- Bassins du vieux Port : Sa superficie est de 26 hectares et ses profondeurs de quai varient entre 6 et 8m ;
- Bassins de l'arrière Port : Sa superficie est de 55 hectares et les tirants d'eau varient entre 10m et 12m.

1.3.Missions et activités de l'EPB :

L'entreprise Portuaire de Bejaia a pour missions et activités :

1.3.1. Ses Missions :

La gestion, l'exploitation et le développement du domaine portuaire sont les charges essentielles de la gestion de l'EPB, c'est dans le but de promouvoir les échanges extérieurs du pays. Elle se doit d'assumer la police et la sécurité au sein du pays.

Elle est chargée des travaux d'entretien, d'aménagement, de renouvellement et de création d'infrastructures.

L'EPB assure également des prestations à caractère commercial, à savoir ; le remorquage, la manutention et l'aconage.

1.3.2. Ses Activités :

Les principales activités de l'entreprise sont :

- L'exploitation de l'outillage et des installations portuaires ;
- L'exécution des travaux d'entretien, d'aménagement et de renouvellement de la super structure portuaire ;
- L'exercice du monopole des opérations d'aconage et de manutention portuaire ;
- L'exercice du monopole des opérations de remorquage, de pilotage et d'amarrage ;
- La police et la sécurité portuaire dans la limite géographique du domaine public portuaire.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

1.4. Description des services :

1.4.1. L'acheminement des navires de la rade vers le quai :

Dans certains cas exceptionnels, d'arrivée massive en rade, les navires restent en attente dans la zone de mouillage (rade) jusqu'à obtention de l'autorisation de rejoindre un poste à quai. Cette dernière est délivrée après une conférence de placement qui se tient quotidiennement au niveau de la Direction Capitainerie.

L'acheminement des navires se fait par des opérations d'aide à la navigation identifiées par le remorquage, le pilotage et le lamanage.

1.4.2. Le remorquage :

Il consiste à tirer ou à pousser le navire, pour effectuer les manœuvres d'accostage, de déhalage ou d'appareillage du navire. Il consiste également à effectuer les opérations de convoyage et d'aide dans l'exécution d'autres manœuvres.

1.4.3. Le pilotage :

Il est assuré de jour comme de nuit par la Direction Capitainerie et est obligatoire à l'entrée et à la sortie du navire. Il consiste à assister le commandant dans la conduite de son navire à l'intérieur du port.

1.4.4. Le lamanage :

Il consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.

1.4.5. Les opérations de manutention et d'acconage pour les marchandises :

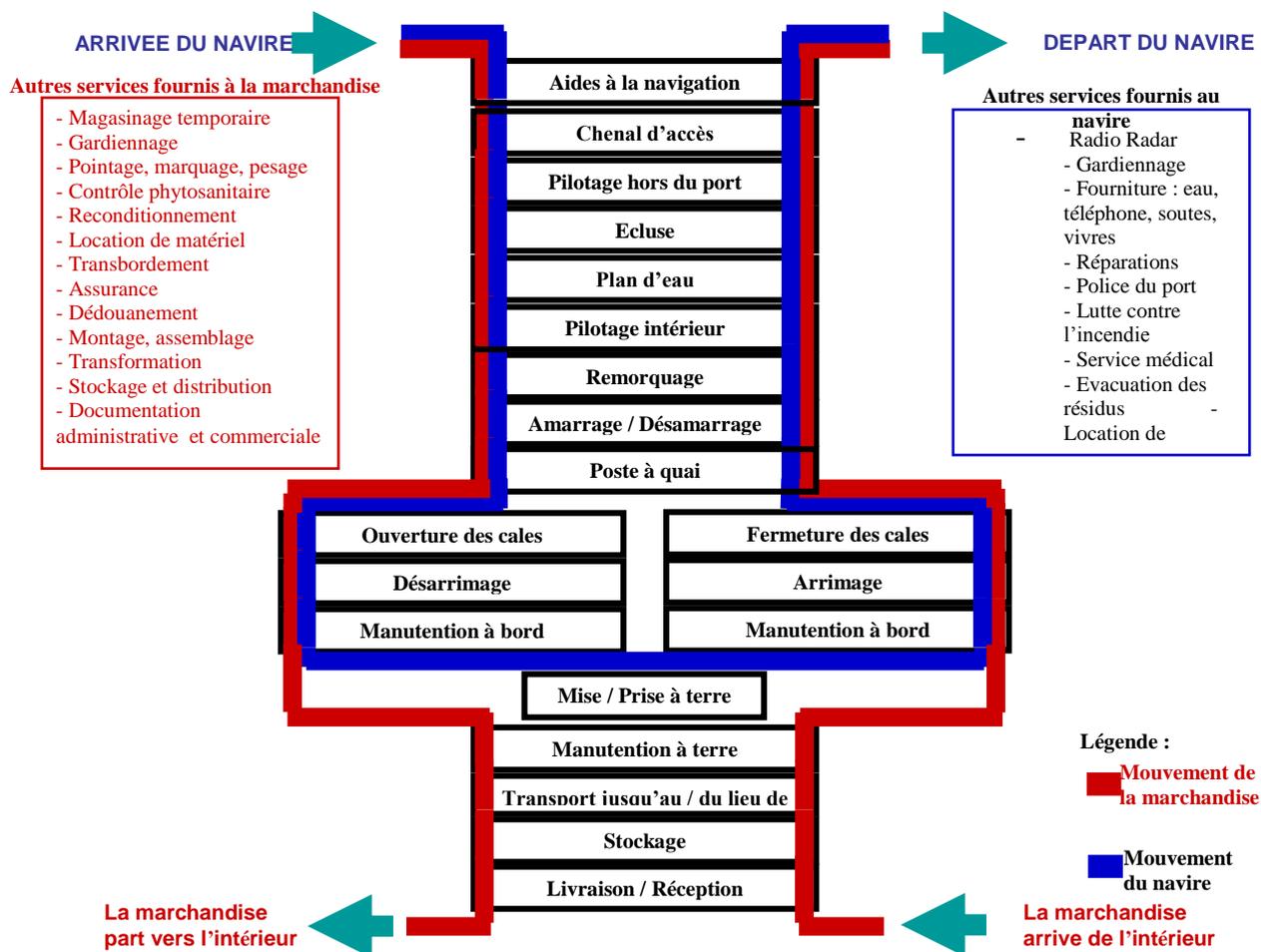
Elles consistent en :

- Les opérations d'embarquement et de débarquement des marchandises ;
- La réception des marchandises ;
- Le transfert vers les aires d'entreposage, hangars et terre-pleins, ports secs ;
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre-pleins ou hangar et hors port ;
- Pointage des marchandises ;
- La livraison aux clients.

La manutention et l'acconage sont assurés, par un personnel formé dans le domaine. Il est exercé de jour comme de nuit, réparti sur deux vacations de 6h à 19h avec un troisième shift optionnel qui s'étale entre 19h et 01h du matin. Pour des cas exceptionnels, ce dernier peut s'étaler jusqu'à 7 h du matin.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

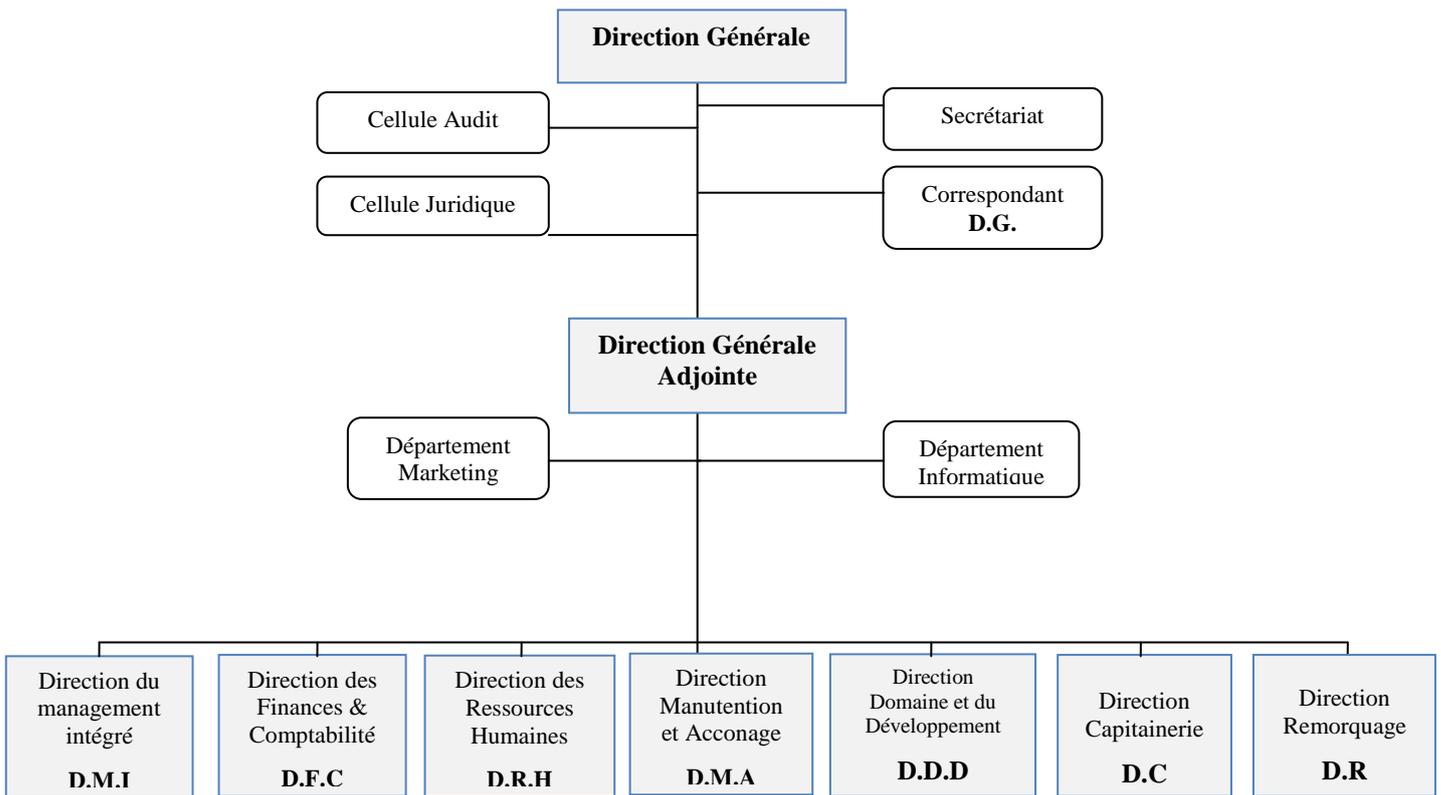
• **Figure n°2 : Processus d'acheminement d'un navire**



Source : Document interne de l'EPB.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Figure n°3 : Organigramme général de l'Entreprise Portuaire de Bejaia



Source : Document interne de l'EPB.

1.5.Organisation de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB)

L'Entreprise Portuaire de Bejaia est organisée comme suit :

1.5.1. Présentation des différentes structures de l'EPB

L'EPB est organisée selon des directions fonctionnelles et opérationnelles :

1.5.1.1.Directions Opérationnelles

Il s'agit des structures qui prennent en charge les activités sur le terrain et qui ont une relation directe avec les clients.

1.5.1.2.Direction manutention et acconage (DMA)

Elle est chargée de prévoir, organiser, coordonner et contrôler l'ensemble des actions de manutention et d'acconage liées à l'exploitation du port. Elle abrite les départements suivants :

➤ **Manutention :**

Qui comprend les opérations d'embarquement, d'arrimage, de désarrimage et de débarquement de marchandises, ainsi que les opérations de mise et de reprise des marchandises sous hangar, sur terre plein et magasins.

La manutention est assurée par un personnel formé dans le domaine. Elle est opérationnelle de jour comme de nuit, répartie en deux shifts (période de travail d'une équipe) de 6h à 19h avec un troisième shift opérationnel qui s'étale entre 19h et 01h du matin. Pour cas exceptionnels, ce dernier peut s'étaler jusqu'à 7h du matin.

➤ **Acconage :**

A pour tâches :

• **Pour les marchandises :**

- La réception des marchandises ;
- Le transfert vers les aires d'entreposage des marchandises ;
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre plein ou hangar ;
- Marquage des lots de marchandises ;
- Livraison aux clients.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

- **Pour le service :**

- Rassembler toutes les informations relatives à l'évaluation du traitement des navires à quai et l'estimation de leur temps de sortie ainsi que la disponibilité des terres pleins, et hangars pour le stockage ;
- Participer lors de la Conférence de placement des navires (CPN) aux décisions d'entrée des navires et recueillir les commandes des clients (équipes et engins) pour le traitement de leurs navires.

1.5.1.3. Direction domaine et environnement (DDD) :

A pour tâches :

- Amodiation et location de terre pleins, hangar, bureaux, immeubles, installations et terrains à usage industriel ou commercial ;
- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai ;
- Pesage des marchandises (pont bascule) ;
- Avitaillement des navires en eau potable.

1.5.1.4. Direction capitainerie (DC) :

Elle est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires.

Elle assure également les fonctions suivantes :

➤ **Pilotage :**

La mise à disposition d'un pilote pour assister ou guider le commandant du navire dans les manœuvres d'entrée, de sortie. Cette activité s'accompagne généralement de pilotes, de canots et de remorqueurs.

➤ **Amarrage :** Cette appellation englobe l'amarrage et le désamarrage d'un navire.

L'amarrage consiste à attacher et fixer le navire à quai une fois accosté pour le sécuriser. Cette opération se fait à l'aide d'un cordage spécifique du navire.

➤ **Accostage :**

Le port met à la disposition de ces clients des quais d'accostage en fonction des caractéristiques techniques du navire à recevoir.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

1.5.1.5.Direction remorquage (DR) :

Elle est chargée d'assister le pilote du navire lors de son entrée et de sa sortie du quai. Son activité consiste essentiellement à remorquer les navires entrants et sortants, ainsi que la maintenance des remorqueurs. Les prestations sont :

- Le Remorquage portuaire ;
- Le Remorquage hauturier (haute mer) ;
- Le Sauvetage en mer.

1.5.1.6.Direction fonctionnelle :

Il s'agit des structures de soutien aux structures opérationnelles.

1.5.1.7.Direction générale (DG) :

Elle est chargée de concevoir, coordonner et contrôler les actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

1.5.1.8.Direction de management intégré (DMI) :

Elle est chargée de :

- La mise en œuvre, le maintien et l'amélioration continue du Système de Management Intégré (plans projets et indicateurs de mesure) ;
- L'animation et la coordination de toutes les activités des structures dans le domaine QHSE ;
- La Contribution active à l'instauration et au développement d'une culture HSE au sein de l'entreprise et de la communauté portuaire ;
- La Contribution dans des actions de sensibilisation et de formation à la prévention des risques de pollution, à la protection de l'environnement, la santé des travailleurs et à l'intervention d'urgence.

1.5.1.9.Direction finance et comptabilité (DFC) :

Elle est chargée de :

- La tenue de la comptabilité ;
- La gestion de la trésorerie (dépenses, recettes et placements) ;
- La tenue des inventaires ;
- Le contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire).

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

1.4.1.10. Direction ressource humaine (DRH) :

Elle est chargée de prévoir, d'organiser et d'exécuter toutes les actions liées à la gestion des ressources humaines en veillant à l'application rigoureuse des lois et règlement sociaux. Elle assure les tâches suivantes :

- La mise en œuvre de la politique de rémunération, de recrutement et de la formation du personnel ;
- La gestion des carrières du personnel (fichier) ;
- La gestion des moyens généraux (achats courants, parc automobile, assurances, ...etc.).

1.6. Les infrastructures et équipements :

1.6.1. Les infrastructures portuaires :

- Trois postes spécialisés peuvent recevoir des pétroliers allant jusqu'à 260m LHT avec un tirant d'eau maximum de 12,8 m ;
- 19 postes à quai d'un tirant d'eau maximum 11,50 pour les navires transporteurs de marchandises divers, d'essences de vrac liquides ou solides, de colis de conteneurs de passages, véhicules ou animaux vivant ;
- Port de pêche abritant des chalutiers et des petits métiers ;
- Mini port de plaisance ;
- Dock flottant pour la réparation navale d'une capacité de 15000 tonnes.

1.6.2. Les principaux équipements :

- Des grues mobiles sur roues de 40 à 90 tonnes de capacité ;
- Des grues de quais de 15 à 80 tonnes de capacité ;
- Des pelles mécaniques utilisables dans les cales des céréaliers ;
- Deux ponts-bascules pour camions et wagons, d'une capacité de 60 à 100 tonnes ;
- Des bennes preneuses ;
- Des chariots élévateurs à 2,5 à 28 tonnes de capacité de levage ;
- Quatre steaker de 36 à 45 tonnes pour le traitement des conteneurs ;
- Quatre tracteurs Ro/Ro et remorques ;
- Equipement de lutte anti-pollution (barrage anti-pollution d'une largeur de 900m, dispersant marin, laboratoire spécialisé.....etc.) ;
- Pompes à grains (250 tonnes/heure).

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

1.7. Marché et Hinterland :

L'hinterland direct du port de Bejaia, qui s'étend sur un rayon de 250 Km, compte un peu plus de 12 millions d'habitants, répartis sur 10 wilayas ou départements. C'est la zone la plus dense en matière de branches d'activités économiques, tant industrielles que commerciales, et plusieurs projets d'envergures nationales sont en cours de réalisation ou projetées dans le cadre d'un plan national global de développement.

L'hinterland segmenté en trois zones principales, la zone de l'Algérois, la zone des Hauts plateaux et la zone de la SOUMMAM, compte plusieurs zones industrielles et zones d'activité dont les plus importantes sont : les zones de Rouïba, Réghaia et Corso dans le segment de l'Algérois, les zones industrielles de Sétif, El- Eulma, M'sila et Bordj Bou Arreridj dans le segment des hauts plateaux et les zones industrielles d'Akbou, d'El Kseur, et de Bejaïa dans le segment de la SOUMMAM.

L'espace portuaire est structuré autour d'éléments d'envergure : infrastructures portuaires (terminaux, quais, infrastructures industrielles), stockage, énergie, tissu industriel et zones à vocation d'accueil d'entreprises industrielles (CEVITAL, OAIC, COGB,...).

Les critères de segmentation du marché du port sont les suivants :

- Typologie Produit ;
- Typologie Client ;
- Zone géographique.

- **Typologie produit :**

Deux segments sont identifiés :

- **Selon la nature de la marchandise :**

Différents types de marchandises transitent par le port de Bejaïa, la diversité de ces produits implique nécessairement une adaptation des moyens d'exploitation pour répondre aux exigences techniques et améliorer les conditions de traitement des marchandises. La segmentation peut alors se faire selon la nature de la marchandise (conteneurs, céréales, bois, produits ferreux, produits divers, produits pétroliers, matériaux de construction,..) ;

- **Selon les types de navires :**

Plusieurs types de navires transitent par le port de Bejaia et cela peut nécessiter la spécialisation des postes à quai. (Pétroliers, porte-conteneurs, céréaliers, RO/RO,...).

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

- **Typologie clients :**

De par sa position géographique et son label qualité, l'Entreprise Portuaire de Bejaia détient un portefeuille client composé de :

- Consignataires agissant pour le compte d'armateurs nationaux et étrangers pour les lignes régulières, le tramping et le transport d'hydrocarbures ;
- Transitaires représentant les opérateurs économiques dans les opérations d'import/export ;
- Chargeurs et réceptionnaires de marchandises générales ;
- Industriels opérant dans divers secteurs d'activité implantés au niveau du port et sur le territoire national ;
- Passagers sur la ligne Bejaia/Marseille ;
- Commandants de navires en escale au port.

- **Typologie zone géographique :**

Le marché peut être segmenté en trois zones principales qui constituent l'hinterland immédiat du port : la zone de l'Algérois, la zone des Hauts plateaux et la zone de la SOUMMAM.

Section 02 : L'audit interne au sein de l'EPB

Dans cette section, nous allons présenter la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia. Dans la mesure où l'audit interne est une fonction importante dans toute organisation, il est donc important de faire un point sur la description de la cellule de l'audit en s'appuyant sur les missions, la charte ainsi que ses objectifs.

2.1. L'audit interne au sein de l'EPB :

La fonction d'audit qualité dans l'entreprise portuaire de Bejaia est apparue en 2000 lorsque cette dernière a mis en place un système de management de la qualité et l'audit externe pour la certification des comptes.

La cellule d'audit interne au sein de l'EPB existe depuis avril 2007, par la résolution du conseil d'administration N°06 de la date 21 mars 2007, elle est rattachée à la direction générale. La fonction d'audit interne est une fonction permanente au sein de cette entreprise, elle est composée de deux personnes permanentes qui sont :

- Un assistant du directeur général chargé de la cellule d'audit ;
- Un chef de département audit qui réalise les missions d'audit interne.

2.2. Missions de l'audit interne :

L'audit interne au sein de l'EPB a pour mission de :

- Assurer la pérennité d'audit au sein de l'entreprise ;
- Exercer sa mission sur l'ensemble des activités de l'entreprise.

La cellule d'audit au sein de l'EPB tient à jour un fichier qui comporte :

- Les noms et prénoms des cadres choisis en fonction de leur compétence, expériences et formation professionnelles pour réaliser les audits internes ;
- Le principe de deux auditeurs au minimum pour réaliser la mission d'audit ;
- Les auditeurs permanents et non permanents : la cellule d'audit fait appel à des auditeurs non permanents en fonction de leur profil et de leurs connaissances d'audit, ou en fonction de leurs formations en audit interne de gestion pour réaliser des missions pour le compte de mandataire.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

2.3. La charte d'audit interne :

La charte d'audit interne est un document officiel d'audit interne. La mise en place de la charte d'audit interne au sein de l'EPB a été faite le 1^{er} janvier 2008, elle est élaborée par la cellule d'audit et approuvée et signée par le directeur général, cette charte représente un outil de communication, elle définit les missions, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité ainsi que le cadre de l'audit interne et les conditions dans lesquelles cette fonction doit être exercée.

La charte d'audit interne a pour but de :

- Identifier et expliquer le rôle de l'audit ;
- Définir la nature de la relation de l'audit interne avec les autres services ;
- Expliquer la manière de faire d'intervenir ;
- Expliquer d'une manière succincte le déroulement de l'audit.

2.4. Les objectifs de la cellule d'audit au sein de l'EPB :

La cellule d'audit au sein de l'EPB a des objectifs à atteindre, parmi les principaux objectifs, on cite :

- Donner une assurance à l'entreprise quant à l'atteinte de ses objectifs par une analyse méthodique de ses activités afin de déceler les dysfonctionnements qui pourraient exister ou survenir ;
- Donner des conseils à l'entreprise afin de pouvoir prendre de bonnes décisions ;
- Analyser le système de contrôle interne mis en place dans l'entreprise dans le but d'assurer le bon fonctionnement de ce système.

Section 03 : Enquête sur la perception de l'audit et de la gouvernance d'entreprise par les responsables de l'EPB

De nos jours, l'audit interne est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, en ce sens et face à cette situation ou variété de besoins, l'audit s'élargi en d'autres domaines et touche désormais toutes les fonctions de l'entreprise.

Dès lors la question est de savoir : Comment l'audit est-il perçu ? Qu'attendons-nous de cette fonction ? De quelle manière le concept de gouvernance est-il perçu par les responsables ? Quelle est la nature de l'influence qu'exerce l'audit sur la gouvernance d'entreprise ?

Nous tenterons de répondre aux différentes questions citées ci-dessus à travers une enquête que nous avons effectuée auprès des responsables des différentes directions de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.

L'objectif de l'enquête menée est de :

- Cerner la pratique de l'EPB en matière d'audit interne ;
- Mesurer le degré de connaissance des concepts d'audit et de gouvernance d'entreprise auprès des responsables de l'EPB ;
- Déterminer la nature de l'influence de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise.
- Vérifier si l'EPB dégage un budget afin d'assurer des formations destinées aux responsables ayant pour but d'améliorer leurs connaissances sur l'audit et la gouvernance d'entreprise.

Pour bien apprécier ces différentes questions nous avons préférés de distribuer nos questionnaires aux responsables des différentes directions de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.

3.1. Présentation du questionnaire :

Voir annexe n°1 : Questionnaire de perception de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia adressé aux responsables de l'entreprise, comporte deux parties ; une portant sur l'audit et une autre sur la gouvernance d'entreprise.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

3.2. Analyse du questionnaire :

Selon les questionnaires récupérés, les résultats obtenus sont comme suit :

Tableau n°3 : Réponse n°1

La fonction d'audit interne est rattachée à/au :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Direction générale	9	90%
Comité d'audit	1	10%
Autre	0	0%
Ne sait pas	0	0%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Nous constatons que la majorité des responsables soit 9 réponses sur 10, précisent que la fonction d'audit interne est rattachée à la direction générale. D'autre part, un seul responsable pense que cette fonction est rattachée au comité d'audit et aucune réponse n'est donnée pour les deux autres propositions.

Le but de cette question étant de connaître le degré de conscience des responsables envers la fonction d'audit interne de l'EPB, et les réponses collectées nous démontre que la majorité des responsables sont au courant du rattachement de la cellule d'audit a la direction générale.

Tableau n°4 : Réponse n°2

Que signifie l'audit interne pour vous ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Contrôle	10	62,5%
Vérification	4	25%
Jugement	0	0%
Inspection	2	12,5%
Total	16	100%

Source : Résultats de notre enquête.

D'après les résultats obtenus, nous constatons que 62,5% du personnel questionné pensent que l'audit interne est un contrôle, 25 % ont affirmés qu'il s'agit d'une vérification, le reste soit 12,5% ont répondu par inspection. Les réponses des responsables sont loin d'être satisfaisantes car ils considèrent l'audit interne comme une fonction qui s'occupe du contrôle, de la vérification et de l'inspection.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°5 : Réponse n°3 (Fréquence des réponses-plusieurs réponse possible)

Selon vous, la fonction d'audit interne est :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Nécessaire	7	63,64%
Vitale	2	18,18%
Importante	2	18,18%
Peu importante	0	00%
Sans intérêt	0	00%
Total	11	100%

Source : Résultats de notre enquête.

63,64% des réponses obtenues mentionne que la fonction d'audit interne est nécessaire au sein de l'entreprise, 18,18% considèrent que cette fonction est vitale et importante pour l'entreprise au moment. Aucune réponse n'est accordée pour les propositions « peu importante et sans intérêt ».

D'après les réponses obtenues, nous constatons que les dirigeants connaissent la nécessité de la fonction d'audit interne dans l'entreprise.

Tableau n°6 : Réponse n°4 (Fréquence des réponses-plusieurs réponse possible)

L'audit interne au sein de votre entreprise est :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Une notion de rentabilité	0	00%
Une technique de gestion	3	25%
Un instrument de performance	3	25%
Un instrument d'évaluation	4	33,33%
Autre	2	16,67%
Total	12	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Nous remarquons que 33,33% des interrogés voient que l'audit interne est un instrument d'évaluation, 25% des dirigeants ont répondu par une technique de gestion et un instrument de performance, ce qui prouve que la plus part des responsables se rendent compte du rôle de la fonction d'audit interne. Et seulement 16,67% ont répondu par « autre » sans précisions.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°7 : Réponse n°5

Pour vous, l'audit interne doit-il couvrir :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Toutes les activités	9	90%
Quelques activités	1	10%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La majorité des responsables soit 90 % ont répondu que l'audit interne doit toucher toutes les directions, ce qui constitue un atout pour l'entreprise. Il y a seulement 10% qui voient que l'audit interne doit affecter quelques directions.

Tableau n°8 : Réponse n°6

La fonction d'audit interne au sein de votre entreprise est-elle selon vous :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Suffisamment développée	3	30%
Peu développée	7	70%
Largement développée	0	00%
Ne sait pas	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

70% des responsables questionné voient que la fonction d'audit interne est peu développée au sein de l'EPB, alors que 30% trouvent que la fonction d'audit interne est suffisamment développée.

Tableau n°9 : Réponse n°7

Au sein de votre direction, la mission d'audit s'est-elle déroulée sans perturber son fonctionnement ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	9	90%
Non	1	10%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

D'après les réponses à la question, nous constatons que la majorité des responsables soit 90% s'accordent à dire que la mission d'audit interne se déroule sans perturber le fonctionnement de leurs directions.

Tableau n°10 : Réponse n°8

L'auditeur interne vous explique-t-il les objectifs de la mission d'audit, avant son déroulement ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	7	70%
Non	3	30%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

L'auditeur interne explique les objectifs de la mission d'audit à la majorité des responsables des différentes directions de l'EPB.

Tableau n°11 : Réponse n°9

Le personnel audité a été :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Coopératif	8	80%
Réticent	2	20%
Méfiant	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La plupart du personnel des directions (80%) ont été coopératifs lors des tests et des interviews de l'auditeur interne, ce qui favorise le bon déroulement de la mission d'audit interne, 20% du personnel ont été réticents, cela peut rendre difficile la mission de l'auditeur interne dans le mesure où ce dernier doit collecter toutes les informations dont il a besoin auprès de ces personnes d'où la nécessité d'être coopératif.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°12 : Réponse n°10

L'auditeur interne, a-t-il identifié des failles, des zones à risque ou point critique dans le fonctionnement de votre direction ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	9	90%
Non	1	10%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

D'après les résultats obtenus, nous réalisons que l'auditeur interne a pu identifier des failles et des zones à risque dans le fonctionnement de la majorité des directions car il n'y a que 10% des réponses par « Non » soit 1 seule réponse.

Tableau n°13 : Réponse n°11

A-t-il formulé des recommandations pour remédier à ces dysfonctionnements ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	10	100%
Non	0	0%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Nous constatons que l'auditeur interne a formulé des recommandations pour remédier aux dysfonctionnements détectés dans chaque direction, et cela, d'après l'affirmation de la totalité des responsables des différentes directions.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°14: Réponse n°12

Les recommandations formulées par l'auditeur interne sont-elles mises en œuvre ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	9	90%
Non	1	10%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Selon les réponses obtenues, les recommandations formulées par l'auditeur sont appliquées dans la majorité des cas.

Tableau n°15 : Réponse n°13

Existe-t-il un suivi de la part de l'auditeur interne concernant les recommandations qu'il a formulé ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	8	80%
Non	2	20%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

80% des réponses obtenues affirme que l'auditeur procède à un suivi de l'application des recommandations qu'il a formulé précédemment, seulement 20% ont répondu par la négation sans plus de précisions.

Tableau n°16 : Réponse n°14

Souhaiteriez- vous que soit donné plus d'importance à la fonction d'audit interne dans votre entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	8	80%
Non	2	20%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

La majorité des responsables des directions interrogées ont répondu par oui, ils souhaitent qu'il soit donné plus d'importance à la fonction d'audit interne dans au sein de l'EPB, ils ont appuyé leurs réponses par les recommandations suivantes :

- Qu'elle soit rattachée au comité d'audit au lieu de la direction générale ;
- L'audit interne doit être amélioré de manière appropriée afin de permettre de prendre en compte les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité ;
- Le renforcement de la structure par un personnel compétent.

Tableau n°17 : Réponse n°15

Pensez-vous que l'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	8	80%
Non	2	20%
Total	10%	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Selon 80% des réponses à cette question, l'audit interne apporte de la valeur ajoutée pour l'entreprise et cela des différentes manières suivantes :

- L'optimisation des ressources ;
- Amélioration des systèmes de gestion des procédures ;
- Assure le bon fonctionnement des processus interne de l'entreprise ;
- Le maintien d'un bon système en marche est un gage de sérieux et véhicule une bonne image de marque de l'entreprise.

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

Tableau n°18 : Réponse n°16 (Fréquence des réponses-plusieurs réponse possible)

Selon vous, parmi ces propositions quelles sont les qualités que doit avoir un bon auditeur :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Honnêteté	7	10.76%
Observation	8	12.30%
Ecoute	10	15.38%
Curiosité	6	9.23%
Autonomie	7	10.76%
Perspicacité	4	6.15%
Intégrité	5	7.69%
Forte personnalité	5	7.69%
Diplomatie	6	9.23%
Responsabilité	7	10.76%
Total	65	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Nous constatons que l'idée que peuvent avoir les responsables sur le profil d'un auditeur est plutôt partagée, néanmoins c'est la qualité de l'écoute qui revient le plus suivi de la qualité de l'observation.

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

Tableau n°19 : Réponse n°17

Selon vous, que représente le concept de gouvernance d'entreprise :	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
L'ensemble des mécanismes organisationnels	1	10%
Un outil de gestion	1	10%
L'ensemble des relations entre les différents acteurs de l'entreprise et son environnement	0	00%
Relations entre la direction de l'entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes	2	20%
L'ensemble des dispositions légales, réglementaires ou pratique qui délimitent l'étendue du pouvoir et des responsabilités des dirigeants	2	20%
Ne sait pas	4	40%
Autre	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Nous constatons qu'uniquement 2 responsables sur 10 ont répondu convenablement à cette question ce qui constitue une part de 20% de l'ensemble des réponses obtenues. Ce taux est relativement faible et nous donne un aperçu du manque d'information au sein de l'EPB sur le concept de gouvernance.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°20 : Réponse n°18

Selon vous, existe-t-il une gouvernance au sein de l'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	3	30%
Non	7	70%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La majorité des responsables questionnés affirment qu'il n'existe pas de gouvernance au sein de l'EPB. D'autre part, 30% des questionnés avance qu'il existe une gouvernance alors que ce concept est pratiquement inconnu a l'EPB.

Tableau n°21: Réponse n°19

Selon vous, quelle est la nature du pouvoir du conseil d'administration ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Pouvoir suprême	3	30%
Pouvoir de surveillance	5	50%
Pouvoir exécutif	1	10%
Ne sait pas	1	10%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La plupart des responsables interrogés indique que la nature du pouvoir du conseil d'administration est la surveillance. Par contre 30% le confonde avec le pouvoir des actionnaires c'est-à-dire le pouvoir suprême. Notons aussi que deux personnes ont répondu par « pouvoir exécutif » et « ne sait pas ».

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°22 : Réponse n°20 (Fréquence des réponses-plusieurs réponse possible)

Selon vous, quels sont les éléments constitutifs d'une bonne gouvernance ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Les actionnaires	4	21,05%
Le conseil d'administration	8	42,10%
Direction générale	5	26,31%
Autres parties prenantes (employés, clients, fournisseurs, banques, autres prêteurs et voisinage)		
Ne sait pas	2	10,52%
Total	19	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Les avis concernant cette question sont assez partagés entre « les actionnaires », « le conseil d'administration » et « la direction générale » qui constituent à eux trois les éléments essentiels d'une bonne gouvernance d'entreprise.

Tableau n°23 : Réponse n°21 (Fréquence des réponses-plusieurs réponse possible)

Selon vous, quelles sont les composantes clés d'une bonne gouvernance d'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Obligation de rendre compte	1	4,54%
Efficiency et efficacité	4	18,18%
Intégrité et équité	4	18,18%
L'esprit critique	0	0%
Responsabilité	5	22,27%
Transparence	5	22,27%
Audit interne	2	9,09%
Ne sait pas	1	4,54%
Total	22	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Selon les réponses obtenues, nous ne constatons que les responsables de l'EPB ont une vision différente des composantes clés d'une bonne gouvernance d'entreprise.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°24 : Réponse n°22

Selon vous, l'absence d'une bonne gouvernance influe-t-elle sur le fonctionnement de l'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	10	100%
Non	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La totalité des responsables questionnés ont répondu par « OUI », cela traduit leur conscience sur l'influence de l'absence de la bonne gouvernance sur le bon fonctionnement de l'entreprise.

Tableau n°25 : Réponse n°23

Pensez-vous que l'audit interne est important pour la gouvernance d'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	10	100%
Non	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La totalité des réponses indique que l'audit interne est important pour la gouvernance d'entreprise.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°26 : Réponse n°24 (Fréquence des réponses-plusieurs réponse possible)

Selon vous, comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
En diminuant les risques	2	18,18%
En proposant des recommandations nécessaires aux failles détectées	8	72,72%
En contrôlant les comptes	0	00%
Ne sait pas	1	9,1%
Autre	0	00%
Total	11	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Selon les réponses obtenues, les responsables de l'EPB en majorité pensent qu'en proposant les recommandations nécessaires aux failles détectées, l'audit interne peut apporter sa contribution à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Tableau n°27 : Réponse n°25

Selon vous, le système d'information est-il indispensable pour une bonne gouvernance d'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	10	100%
Non	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Les responsables affirment à l'unanimité que le système d'information est primordial pour une bonne gouvernance d'entreprise.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Tableau n°28 : Réponse n°26

Existe-t-il un système d'information au sein de l'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	10	100%
Non	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

La totalité des personnes interrogées sont persuadé qu'il existe un système d'information au sein de leur entreprise alors qu'en réalité il n'est pas vraiment performant.

Tableau n°29 : Réponse n°27

L'EPB, dégage-t-elle un budget afin de vous assurez des formations sur l'audit et la gouvernance d'entreprise ?	Nombre de réponses	Pourcentage correspondant
Oui	10	100%
Non	0	00%
Total	10	100%

Source : Résultats de notre enquête.

Les responsables de l'EPB ont répondu que leur entreprise met à leurs dispositions des formations complémentaires pour améliorer leurs connaissances concernant l'audit uniquement.

3.3.Conclusion de l'analyse :

D'après le questionnaire de la perception de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise par les différents responsables des directions de l'entreprise portuaire de Bejaia, et après l'analyse de ce questionnaire nous constatons que :

- Les chefs des directions ainsi que le personnel de ces directions sont conscients de l'importance de la fonction d'audit interne dans cette entreprise ;
- L'audit interne dans l'EPB est perçu par les dirigeants comme étant un instrument d'évaluation et un outil d'amélioration de la performance ;
- Lors de sa mission d'audit interne, l'auditeur ne présente aucune perturbation pour le service audité et le personnel de la direction auditée es plutôt coopératifs pour le bon déroulement de cette mission ;

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

- Les recommandations formulées par l'auditeur interne sont mises en œuvres ainsi qu'approuvées par les responsables des différentes directions de l'EPB ;
- Nous constatons que la majorité des responsables de l'EPB ignore ou ont peu d'informations sur le concept de gouvernance d'entreprise ;
- La plus part des responsables ont affirmé qu'il n'existe pas de gouvernance au sein de leur entreprise ;
- Nous avons constaté que les responsables de l'EPB sont conscients que l'absence d'une bonne gouvernance influe négativement sur le bon fonctionnement de l'entreprise ;
- Selon les responsables de l'EPB, l'audit interne est important vu sa contribution à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ;
- D'après les responsables de l'EPB, le système d'information n'est pas assez performant malgré son indispensabilité pour une bonne gouvernance d'entreprise.
- Nous constatons d'après notre analyse que l'EPB fournit des formations appropriées concernant l'audit uniquement aux responsables des différents services.

Section 04 : Déroulement d'une mission d'audit au sein de l'EPB

Pour mieux comprendre le rôle que joue l'audit interne dans le processus de gouvernance d'entreprise, nous avons décidé d'effectuer un audit des paiements des fournisseurs de l'EPB, qui constitue une activité importante pour le bon fonctionnement d'une entreprise.

4.1. Réception de l'ordre de mission :

Pour le besoin de notre stage au sein de l'entreprise, le responsable du département d'audit interne nous a adressé l'ordre de mission suivant :

Entreprise Portuaire de Bejaia.

Bejaia, le 25/04/2013.

ORDRE DE MISSION

Destinataires : Mr MEKLAT Rahim, Mr MEZIANE Akli.

Objet : Audit du paiement des fournisseurs

La mission concernera la procédure du paiement des fournisseurs au niveau du département finance et comptabilité de l'entreprise. Le travail des auditeurs est de vérifier l'établissement des pièces justificatives, la qualité des procédures de contrôles mises en place, ainsi que les délais et les modes de règlements des factures.

Elle se déroulera du 25/04/2013 au 14/05/2013.

Le directeur des ressources humaines portera l'ordre de mission à la connaissance de tous les responsables concernés.

Le responsable du département audit interne.

Source : établie par nos propres soins.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

4.2. Réunion d'ouverture :

La première étape de notre travail consiste à présenter l'objectif de notre mission d'audit au personnel du service faisant objet de l'audit. Pour cela, une réunion d'ouverture a été organisée en présence du responsable d'audit, du Directeur des Finances et Comptabilité ainsi que le personnel de la DFC. Nous avons clairement expliqué comment se déroulera notre mission et l'objectif de notre mission qui est de vérifier les procédures de contrôle interne mises en places afin de détecter les failles du système.

4.3. La prise de connaissance :

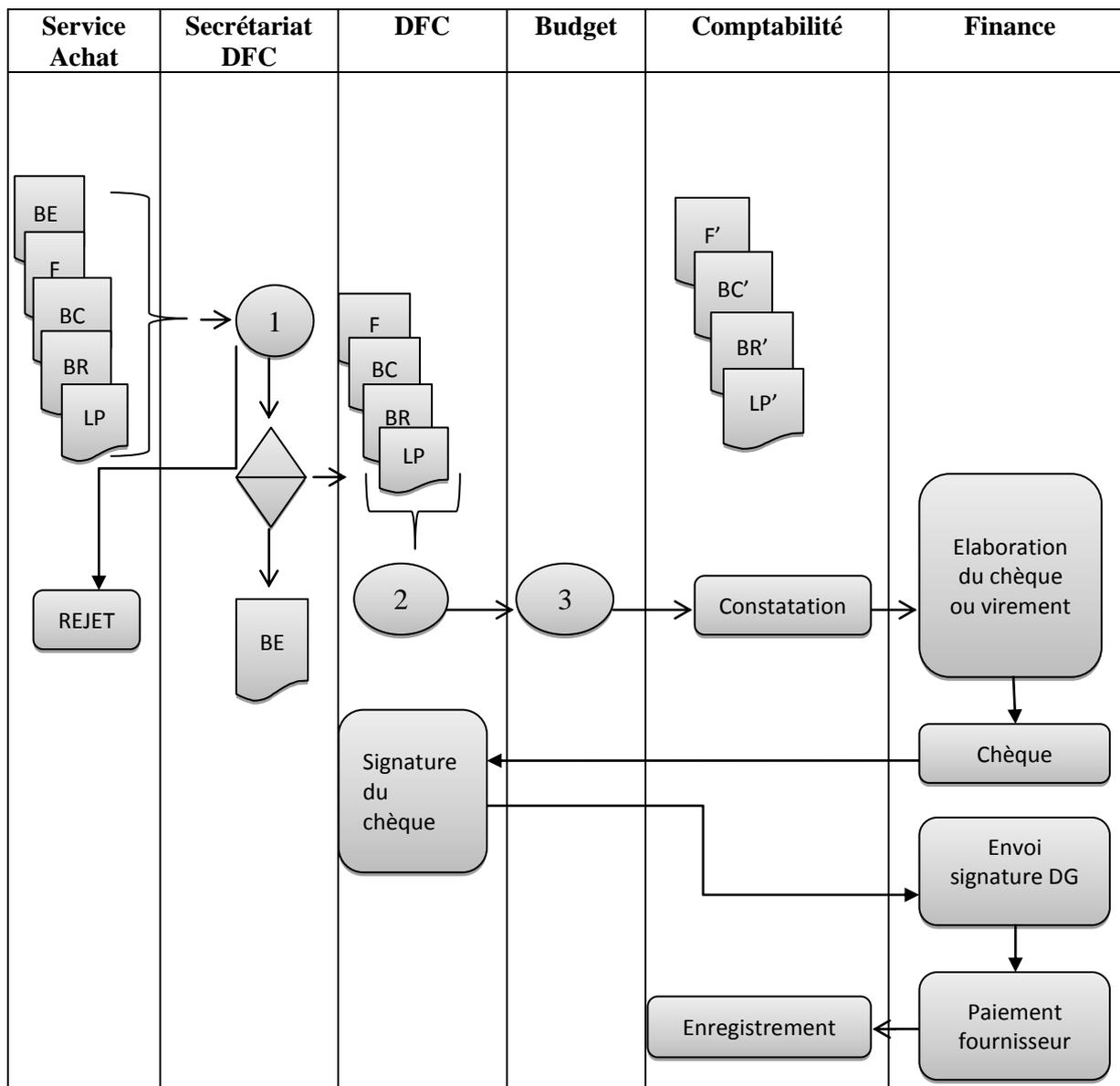
Afin de conditionner et organiser le déroulement de notre mission selon les normes généralement admises par la profession, nous avons commencé par une prise de connaissance générale de l'entreprise d'abord puis plus particulièrement les services à audités.

Pour cela, nous avons effectué une visite des lieux notamment les services qui interviennent dans le processus d'achat et le paiement des fournisseurs, consultation des documents internes de l'entreprise, aussi nous nous sommes entretenus avec les responsables des différents services intervenant dans le cycle d'achat et du paiement du fournisseur.

4.4. Descriptions de la procédure du paiement des fournisseurs :

Dans le cadre de l'évaluation des procédures du contrôle interne, nous avons retracé le cheminement des documents nécessaires à l'opération du paiement des factures fournisseurs qui se présente comme suit :

Figure n° 04 : Diagramme de circulation



Source : établie par nos propres soins.

BE : Bordereau d'envoi

BC : Bon de commande (voir annexe n°4)

F : Facture

BR : Bon de réception (voir annexe n°5)

LP : Lettre de paieement (voir annexe n°6)



: Document,



: Contrôle



: Circulation des documents,



: Tri

4.5. Description de la procédure d'achat :

Au sein de notre organisme d'accueil, la procédure d'achat passe par les étapes obligatoires suivantes :

➤ **La demande d'achat :**

Toute demande d'achat au sein de l'EPB est formulée par un Bon de Demande Fourniture (BDF) sauf les pour directions DMA et Logistique qui lancent eux même la procédures d'achat des pièces ou machines dont les caractéristiques techniques sont complexes.

Le BDF est rempli par la personne exprimant le besoin d'achat et signer par le responsable du service demandeur et par la DRH.

Le Bon de Demande Fournitures doit contenir :

- La désignation exacte du besoin ;
- La quantité désirée ;
- La signature de l'ordonnateur.

Le BDF est adressé au service achat afin de procéder à la sélection des fournisseurs et établir le bon de commande.

➤ **Critère de sélection des fournisseurs :**

Lancement des consultations sur la base du fichier des fournisseurs agréés ou conventionnées.

A la réception des offres il est établi un tableau comparatif récapitulant l'ensemble des offres par fournisseur sur la base des critères suivants :

- La conformité des produits au regard des besoins ;
- Le rapport qualité/prix ;
- Les délais de livraison ;
- Les modalités de paiement.

Une fois le fournisseur retenu, l'achat est confirmé à celui-ci par l'envoi d'un bon de commande qui sera soumis à l'approbation du service budget et signer par l'ordonnateur.

➤ **La réception :**

La réception est effectuée par le magasinier après vérification de la conformité du produit livré (en qualité et en quantité), avec le bon de commande et la facture accompagnant la marchandise et si tout est en règle, le magasinier établira un bon de réception.

Le magasinier établira un bon de consommation lorsque la marchandise sera récupérée par la personne qui a formulé le vœu d'achat de la marchandise.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

➤ **Le paiement :**

Le service achat après avoir réuni les documents concernant l'opération d'achat (BDF, Bon de commande, Bon de livraison, facture), établira ensuite une lettre de paiement destiné au service comptable et financier. Le tout accompagner d'un bordereau d'envoi sera transmis à la DFC pour vérification et règlement.

➤ **L'archivage :**

Tous les documents sont archivés dans des portes documents et gardés pendant 10 ans.

4.6. Grille d'analyse des tâches :

Afin de pouvoir analyser et répartir les taches (vérification du principe de séparation des taches) nous avons procédés à l'élaboration de la grille d'analyse des taches qui se résume comme suit :

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

Tableau n 30° :

Responsable de la tâche Tâches	Secrétariat DFC	DFC	Service budget	Service comptabilité	Service Finance	DG
Réceptions des factures et des pièces justificatives	X					
Première vérification des factures et des pièces justificatives	X		X			
Constataion des factures				X		
Vérification et validation des factures					X	
Détention des carnets de chèques					X	
Préparation des chèques					X	
Signature des chèques		X				X
Annulation des pièces justificatives		X	X		X	
Envoi des chèques.					X	
Comptabilisation				X		
Tenue des comptes fournisseurs.				X		

Source : établie par nos propres soins.

4.7. Questionnaire du contrôle interne :

Ce questionnaire permet d'apporter un jugement de qualité sur l'ensemble des sécurités mises en œuvre pour maîtriser le fonctionnement des activités et d'apporter des améliorations susceptibles de rendre le contrôle interne plus performant.

Pour y répondre nous avons procédé à un contrôle d'un échantillon de 10 factures comportant les pièces jointes nécessaires pour l'enregistrement comptable et règlement.

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

Tableau n° 31 : Questionnaire du contrôle interne

Questions	Oui	Non	Observations
1. Les factures sont-elles reçues par courrier?		X	
2. Existe-t-il un contrôle des factures dès leur réception ?	X		-Magasinier
3. Les doubles de factures sont-elles marquées lisiblement dès leur réception afin d'éviter des doubles paiements ?		X	
4. La procédure de règlement des factures comprend-elle :			
- Les prix, les quantités et les conditions de paiement figurant sur la facture, sont-ils rapprochés et vérifiés avec ceux figurant sur le bon de commande ?	X		
- Les références et les quantités figurant sur les bordereaux de réception sont-ils comparés pour vérification avec ceux figurant sur les factures ?	X		
- Les factures sont-elles vérifiées arithmétiquement ?	X		
- La vérification de l'imputation comptable ?	X		
- L'approbation des factures			

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

<p>relatives à des éléments autres que les matières et fournitures tels que les honoraires, locations, électricité, impôt, transport.... par des personnes désignées ?</p>	<p align="center">X</p>		
<p>- La vérification des factures de transport avec les bons de commande, les factures d'achat.</p>	<p align="center">X</p>		
<p>- Une approbation finale pour paiement par des personnes indépendantes du service achat, ou de celles ayant demandé d'effectuer la dépense ?</p>	<p align="center">X</p>		
<p>- L'indication sur les différents documents tels que les vérifications et approbations mentionnées ont bien été effectuées ?</p>	<p align="center">X</p>	<p align="center">X</p>	<p align="center">-Service Finance</p>
<p>5. Un document est-il établi pour les articles qui ne sont pas acceptés par le service « Réception » ou pour les éléments qui sont retournés aux fournisseurs ?</p>	<p align="center">X</p>		
<p>6. Est-il rapproché, fréquemment, les bons de commandes aux bons de réception, avec les factures ?</p>	<p align="center">X</p>		<p align="center">-Par le magasinier, le service achat, le secrétariat du DFC, et le service finance.</p>
<p>7. Les factures des fournisseurs sont-elles rapprochées :</p>			

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

<ul style="list-style-type: none"> • des commandes en ce qui concerne les conditions, les prix et les quantités ? • des bons de réception en ce qui concerne la nature et la quantité des articles ? 	<p>X</p> <p>X</p>		
8. Existe-t-il des signes apparents sur les documents indiquant que les contrôles sont effectués ?	X		-Mentions « vu et contrôlé » et « service fait »
9. Les délais de paiement sont-ils respectés par le service chargé du règlement des factures ?		X	-Existence d'une lenteur de la circulation des documents entre les différents services
10. Certaines factures sont-elles réglées en priorités ?	X		
11. Quels sont les modes de règlement des factures fournisseurs :			
<ul style="list-style-type: none"> • Virement • Chèque 	<p>X</p> <p>X</p>		-Fournisseurs hors wilaya : virement. -Fournisseur locaux : chèque.
12. Existe-il une mention à portée sur les factures payées ?	X		« Payée »

Source : établie par nos propres soins.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Selon les réponses et justifications que nous avons eues, nous constatons que :

➤ **Les forces du système :**

- Les factures payées portent une mention payées afin d'éviter les doubles paiements et comporte l'imputation comptable chez le service comptabilité ;
- Les factures sont rapprochées des bons de commandes et des bons de réceptions ;
- Le rapprochement des résultats de l'inventaire, le réel par rapport à la valeur comptable ;
- La séparation des tâches entre l'ordonnateur et l'agent payeur ;
- Existence d'un rapprochement entre les relevés de comptes et la comptabilité.

➤ **Les faiblesses du système :**

- Lenteur dans le traitement des documents et retard dans les délais de règlement ;
- Règlement en priorité de certaines factures;
- La non différenciation entre les factures originales et les duplicatas.

Nous avons utilisé pour chaque anomalie détectée une feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP).

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

FRAP n°1	
Problème : <ul style="list-style-type: none">- Règlement en priorité de certaines factures.	
Constat : <ul style="list-style-type: none">- Différence entre les délais de paiement des factures.	
Causes : <ul style="list-style-type: none">- L'existence d'une relation d'intérêt entre le fournisseur et les personnes chargées du paiement de leurs factures.	
Conséquences : <ul style="list-style-type: none">- Risque de perte de fournisseurs;	
Recommandations : <ul style="list-style-type: none">- Instaurer un délai de règlement à respecter pour tous les fournisseurs à compter de la date de réception de la facture;- Mettre en place un système permettant de contrôler le respect des délais de règlement des factures.	
Etablie par : - MEKLAT Rahim ; - MEZIANE Akli.	Approuvée par : Les responsable d'audit.

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

FRAP n° 02	
Problème : <ul style="list-style-type: none">- Lenteur dans le traitement des documents et retard dans les délais de règlement.	
Constat : <ul style="list-style-type: none">- Stagnation des factures dans les différents services.	
Causes : <ul style="list-style-type: none">- Lenteur des procédures de contrôles et d'approbations notamment la signature des responsables ;- La non désignation d'une personne habilité à signer les chèques durant l'absence du directeur.	
Conséquences : <ul style="list-style-type: none">- Non respect des délais de paiement des fournisseurs ;- Risque de pertes de fournisseurs ;- Risque d'omission de documents.	
Recommandations : <ul style="list-style-type: none">- Instauration d'un délai de traitement et de règlement à respecter par les employés ;- Mise en place d'un contrôle de la durée du traitement des documents joints aux factures.	
Etablie par : - MEKLAT Rahim ; - MEZIANE Akli.	Approuvée par : Les responsable d'audit.

**Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise
Portuaire de Bejaia**

FRAP n° 03	
Problème : <ul style="list-style-type: none">- La non différenciation entre les factures originales et les duplicatas.	
Constat : <ul style="list-style-type: none">- Envoi de copies de factures sans la mention duplicata au service finance.	
Causes : <ul style="list-style-type: none">- Non contrôle des copies des factures lors de la réception.	
Conséquences : <ul style="list-style-type: none">- Risque d'une double comptabilisation ;- Risque d'un double paiement du même fournisseur.	
Recommandations : <ul style="list-style-type: none">- Contrôle lors de la réception des factures ;- Porté les mentions « originale » et « duplicata » sur les factures.	
Etablie par : - MEKLAT Rahim ; - MEZIANE Akli.	Approuvée par : Les responsable d'audit.

4.8. Rapport d'audit final :

Rapport n° 1/ 13

Entité auditée : Département Finance et Comptabilité

MISSION D'AUDIT INTERNE: Processus paiement des fournisseurs

Date d'envoi du rapport: «14/05/2013»

Destinataires :

- **Directeur Général de la société**
- **Cellule d'audit interne**
- **Directeur « Finance et comptabilité »**

Rédigé par :

MEKLAT Rahim ;
MEZIANE Akli.

Validé par :

Le Responsable d'audit

Approuvé par :

Directeur « Fiance et Comptabilité »

Conformément à la mission qui nous a été confiée par notre Direction Générale, notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur le processus de paiement des fournisseurs sur la base de notre audit.

Cette mission s'est déroulée au sein du Département Finance et Comptabilité. Elle a concerné tous les services qui interviennent dans les étapes de vérifications et de règlements des factures fournisseurs à savoir ; secrétariat DFC, service budget, service comptabilité et service finance.

En plus des objectifs généraux qui répondent aux objectifs permanents du contrôle interne (protection et sauvegarde du patrimoine, qualité des informations, respect des règles et directives et optimisation des ressources), les objectifs spécifiques de la mission se résument dans les points suivants :

- Eviter l'accomplissement des tâches d'exécution, d'enregistrement et de contrôle par la même personne au niveau des services Finance et Comptabilité fournisseur ;
- Formaliser les tâches ;
- Le respect des délais de traitement et de règlement des factures.

Ces objectifs correspondent aux zones de risques déjà détectés tout au long de cette mission et à l'issue de laquelle nous avons relevé un certain nombre de faiblesses pour lesquelles nous présentons les solutions présentées ci-dessous :

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Faiblesse 1 : Règlement en priorité de certaines factures.

Recommandation :

- Instaurer un délai de règlement à respecter pour tous les fournisseurs à compter de la date de réception de la facture;
- Mettre en place un système permettant de contrôler le respect des délais de règlement des factures.

Faiblesse 2 : Lenteur dans le traitement des documents et retard dans les délais de règlement.

Recommandation :

- Instauration d'un contrôle limitant la durée du traitement des documents joints aux factures ;
- Renforcement du personnel.

Faiblesse 3 : La non différenciation entre les factures originales et les duplicatas.

Recommandation :

- Contrôle lors de la réception des factures ;
- Porté les mentions « originale » et « duplicata » sur les factures.

Source : élaboré par nos propres soins.

Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Conclusion du chapitre :

Dans le cadre de notre stage pratique, nous avons effectués une enquête qui nous a permis d'avoir des informations sur la nature de la perception de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise par les responsables de l'Entreprise Portuaire de Bejaia. Ainsi qu'une mission d'audit du processus paiement fournisseurs, afin d'illustrer la démarche suivie au sein de l'EPB durant une mission d'audit interne qui est nécessaire pour la détection des zones à risques et l'amélioration des procédures de contrôle interne déjà mise en place.

Nous avons formulés quelques recommandations aux dysfonctionnements détectés, elles permettront d'améliorer le fonctionnement du service audité et cela contribuera au bon fonctionnement de l'entreprise. D'où l'importance qu'accordent les dirigeants de l'entreprise à l'audit interne qui représente pour eux un outil indispensable pour l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Conclusion générale

Le contexte économique actuel est caractérisé par la crise financière qui oblige les entreprises à redoubler d'efforts afin de s'adapter aux nouvelles contraintes imposées par son environnement. C'est dans cette optique que les entreprises doivent se doter d'un système de gouvernance d'entreprise performant qui permettra la maîtrise de l'entité et d'assurer sa survie et sa pérennité.

Aujourd'hui, une bonne gouvernance d'entreprise repose obligatoirement sur l'audit interne, un outil puissant qui permet aux dirigeants des entreprises de s'assurer que les procédures du contrôle interne sont convenablement respectées et en formulant des recommandations pour renforcer l'efficacité du dispositif dans le but de contribuer à la sauvegarde du patrimoine et à la création de la valeur ajoutée.

De ce fait, l'audit interne décèle les problèmes et formule des recommandations aux directions et aux audités qui leur apportent une solution afin de corriger les dysfonctionnements détectés. Il constitue donc à ce titre un formidable outil de communication en même temps qu'un outil d'analyse.

Le travail effectué dans le cadre de notre stage pratique au sein de l'EPB, nous a permis de savoir que les responsables de l'entreprise reconnaissent que la fonction d'audit interne est importante au sein de l'EPB, mais il reste qu'elle est peu développée et le nombre de personnes chargées de cette fonction est insuffisant.

A la demande du Directeur Général, l'auditeur interne procède à la vérification des procédures de contrôle interne, il détecte les dysfonctionnements et élabore des solutions sous forme de recommandations et il procède au suivi permanent de celles-ci pour garantir la bonne application de ces dernières. Et pour une bonne gouvernance, la séparation des pouvoirs doit se faire entre le conseil d'administration, les dirigeants et les autres parties prenantes et c'est l'audit qui doit s'assurer de cela en veillant au respect des procédures et éviter tout dépassement.

Malheureusement, au sein de l'EPB, le concept de gouvernance d'entreprise est peu connu des cadres dirigeants de l'entreprise et cela est dû à l'absence de communication à ce sujet et l'inexistence de formations ayant pour but de vulgariser la gouvernance d'entreprise.

Néanmoins, la majorité des cadres dirigeants sont intéressés par la découverte et la maîtrise de la gouvernance d'entreprise, concept encore non arrivé à maturité en Algérie qui permettra d'apporter un apport considérable au développement de l'économie algérienne. Il reste à l'entreprise de faire un effort en formant son personnel sur la gouvernance d'entreprise

Conclusion générale

comme elle le fait avec l'audit, qui sera un investissement rentable à la fois pour l'entreprise et plus globalement à l'économie algérienne.

Pour finir nous avons effectué une mission d'audit interne du processus paiement des fournisseurs, qui nous a permis de suivre la démarche de l'auditeur interne, qui constitue une belle expérience professionnelle. Malgré les difficultés rencontrées durant le travail de recherche et pendant la période de stage, nous espérons avoir apporté des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

Table des Matières

Introduction générale	1
Chapitre I : Notions de base sur l'audit	3
Section 01 : Généralités sur l'audit	3
1.1.Historique.....	3
1.2.Définitions.....	4
1.3.Formes d'audit.....	5
1.3.1. Selon la situation de l'auditeur par rapport à l'entreprise.....	5
1.3.1.1.L'audit interne.....	5
1.3.1.2.L'audit externe.....	6
1.3.2. Selon le statut de l'auditeur.....	6
1.3.2.1.L'audit contractuel.....	6
1.3.2.2. L'audit légal.....	6
1.3.3. Selon la nature des objectifs attribués à la mission.....	7
1.3.3.1.L'audit Comptable Financier.....	7
1.3.3.2.L'audit opérationnel.....	7
1.4. Fonctions voisines de l'audit interne.....	7
1.4.1. L'audit interne et l'audit externe.....	8
1.4.2. L'audit et le contrôle de gestion.....	8
1.4.3. Audit interne et l'inspection.....	10
1.4.4. Audit interne et contrôle interne.....	10
1.5. Normes d'audit.....	11
Section 02 : Aspect théorique de l'audit interne	14
2.1. Historique.....	14
2.2. Définition de l'audit interne.....	15
2.3. Rôle et objectif de l'audit interne.....	15
2.3.1. Rôle de l'audit interne.....	15
2.3.2. Objectifs.....	16
2.4. Normes d'audit interne.....	17
2.2.1. Normes de qualification.....	18
2.2.2. Normes de fonctionnement.....	19

2.5. Contrôle interne (Principes, objectifs et distinction entre audit interne et contrôle interne).....	19
2.5.1. Les principes fondamentaux.....	20
2.5.2. Objectifs du contrôle interne.....	21
2.5.3. Distinction entre audit interne et contrôle interne.....	23
Section 03 : Démarche d'une mission d'audit interne.....	24
3.1. Champs d'application et objectifs de l'audit interne.....	24
3.1.1. Champ d'application.....	24
3.2. La mise en place d'un système d'audit interne.....	25
3.2.1. Première étape : Elaborer une charte.....	25
3.2.2. Deuxième étape : Etablir une cartographie des risques.....	25
3.2.3. Troisième étape : Prendre contacts avec les managers.....	25
3.2.4. Quatrième étape : Elaborer un plan d'audit.....	26
3.2.5. Cinquième étape : Rédiger le manuel de procédures de l'audit interne.....	26
3.2.6. Sixième étape : Définir les méthodes de recrutement et les besoins de formation.....	26
3.2.7. Septième étape : Elaborer les normes retenues pour le fonctionnement du service.....	26
3.2.8. Huitième étape : Elaborer les prévisions budgétaires.....	26
3.2.9. Neuvième étape : Réaliser les recrutements nécessaires.....	26
3.2.10. Dixième étape : Communiquer sur l'audit interne.....	26
3.3. Les outils et les techniques de l'audit interne.....	27
3.3.1. Les outils d'interrogation.....	27
3.3.1.1. Les sondages statistiques ou échantillonnage.....	27
3.3.2. Les interviews.....	27
3.3.2.1.1. Les outils informatiques.....	27
3.3.2.2. Le questionnaire du contrôle interne (QCI).....	28
3.3.2. Les outils de description.....	28
3.3.2.1. L'observation physique.....	28
3.3.2.2. Diagramme de circulation (flow chart).....	28
3.3.2.3. Grille d'analyse des tâches.....	29
3.4. Phases fondamentales d'une mission d'audit interne.....	29
3.4.1. Phase de préparation.....	29
3.4.2. Phase de réalisation.....	29
3.4.3. Phase de conclusion.....	29
Chapitre II : Gouvernance d'entreprise.....	32

Section 01 : Présentation de la gouvernance d'entreprise.....	32
1.1. Historique.....	32
1.2. Définition.....	34
1.3. Typologie de la gouvernance.....	36
1.3.1. La gouvernance politique.....	36
1.3.1.1. La gouvernance locale (ou territoriale).....	36
1.3.1.2. La gouvernance mondiale (ou globale).....	37
1.3.2. La gouvernance électronique.....	38
1.1.3. La gouvernance d'entreprise.....	39
1.4. Les composantes clefs de la bonne gouvernance des entreprises.....	39
1.4.1. Les principes d'une bonne gouvernance d'entreprise.....	39
1.4.2. Rôle des éléments constitutifs d'une bonne gouvernance.....	40
Section 02 : Approches théoriques, codes et normes de la Gouvernance d'entreprise.....	44
2.1. Les théories contractuelles.....	44
2.1.1. La gouvernance dans le modèle financier : Vision restrictive.....	45
2.1.2. La gouvernance dans le modèle des « parties prenantes » : Vision pluraliste.....	47
2.2. Les théories Cognitives.....	49
2.2.1. Essence des théories cognitives.....	49
2.2.2. Le système de gouvernance des entreprises.....	51
2.3. Codes et normes de bonne gouvernance économique et des entreprises.....	53
2.3.1. Principes de l'OCDE pour la gouvernance des entreprises.....	53
2.3.2. Principes relatifs à la bonne gouvernance des entreprises dans le Commonwealth.....	54
2.3.3. Normes comptables internationales.....	54
2.3.4. Les normes internationales de vérification.....	54
Section 03 : Rapport entre audit interne et gouvernance d'entreprise.....	56
3.1.L'audit interne est d'abord un outil puissant de détection des principaux risques de l'entreprise.....	56
3.2.L'audit interne et le Comité d'audit sont très complémentaires.....	57
Section 04 : La gouvernance d'entreprise Algérie.....	59
4.1. Le contexte de la gouvernance d'entreprise en Algérie.....	59
4.1.1. La nécessité d'une gouvernance d'entreprise en Algérie.....	60

4.1.2. Les problèmes que rencontre la gouvernance d'entreprise en Algérie.....	60
4.2. Les reformes des fondamentaux de la gouvernance des entreprises.....	62
4.2.1. La codification des relations entre les entreprises et leurs partenaires (actionnaires, employés communautés, fournisseurs, clients).....	62
4.2.2. La responsabilité des entreprises, directeurs et cadres.....	63
Chapitre III : L'influence de l'audit interne sur la gouvernance de l'Entreprise	
Portuaire de Bejaia.....	66
Section 01 : Présentation de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB).....	66
1.1.Historique de création de l'EPB.....	66
1.2.Situation géographique.....	67
1.3.Missions et activités de l'EPB.....	68
1.3.1. Ses Missions.....	68
1.3.2. Ses Activités.....	68
1.4.Description des services.....	69
1.4.1. L'acheminement des navires de la rade vers le quai.....	69
1.4.2. Le remorquage.....	69
1.4.3. Le pilotage.....	69
1.4.4. Le lamanage.....	69
1.4.5. Les opérations de manutention et d'aconage pour les marchandises.....	69
1.5.Organisation de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB).....	72
1.5.1. Présentation des différentes structures de l'EPB.....	72
1.5.1.1.Directions Opérationnelles (DO).....	72
1.5.1.2.Direction manutention et aconage (DMA).....	72
1.5.1.3. Direction domaine et environnement (DDD).....	73
1.5.1.4.Direction capitainerie (DC).....	73
1.5.1.5.Direction remorquage (DR).....	74
1.5.1.6.Direction fonctionnelle (DF).....	74
1.5.1.7.Direction générale (DG).....	74
1.5.1.8.Direction de management intégré (DMI).....	74
1.5.1.9.Direction finance et comptabilité (DFC).....	74
1.5.1.10 Direction ressource humaine (DRH).....	75
1.6. Les infrastructures et équipements.....	75
1.6.1. Les infrastructures portuaires.....	75

1.6.2. Les principaux équipements.....	75
1.7.Marché et Hinterland.....	76
Section 02 : L’audit interne au sein de l’EPB.....	78
2.1. Naissance de l’audit interne au sein de l’EPB.....	78
2.2. Missions de l’audit interne.....	78
2.3. La charte d’audit interne.....	79
2.4. Les objectifs de la cellule d’audit au sein de l’EPB.....	79
Section 03 : Enquête sur la perception de l’audit et la gouvernance d’entreprise par les responsables de l’EPB.....	80
3 .1. Présentation du questionnaire.....	80
3.2. Analyse du questionnaire.....	81
3.3.Conclusion de l’analyse.....	94
Section 04 : Déroulement d’une mission d’audit au sein de l’EPB.....	96
4.1. Réception de l’ordre de mission.....	96
4.2. Réunion d’ouverture.....	97
4.3. La prise de connaissance.....	97
4.4. Descriptions de la procédure du paiement des fournisseurs.....	97
4.5. Description de la procédure d’achat.....	99
4.6. Grille d’analyse des tâches.....	100
4.7. Questionnaire du contrôle interne.....	101
4.8. Rapport d’audit final.....	109
Conclusion générale.....	112
Liste des tableaux.....	114
Liste des figures.....	115
Bibliographie.....	116
Annexe.....	119
Table des matières.....	132

Bibliographie :

Livres :

- BANCEL Franck, « La gouvernance des entreprises », Economica, Paris, 1997.
- CHARREAUX Gérard, « Le gouvernement des Entreprise : Coporate Gouvernance, Théories et Faits », Economica, Paris, 1997.
- CHAVAGNEUX Christian, « Qui dirige l'économie mondiale ? », Alternatives Economiques, HS N°52, 2002.
- ECHKOUNDI Mohammed, « Le renouveau de la Gouvernance d'entreprise : vers une prise en compte des parties prenantes », Revue économique, Artois, 2007.
- FERGUENE Améziane, « La Gouvernance Locale et Développement Territoriaux : le cas des pays de sud », Paris : L'harmattan, 2005.
- GRAND Bernard, VERDALLE Bernard, «Audit comptable et financier», Edition Economica, Paris, 1999.
- JOUMARD Robert, « Le concept de gouvernance », Rapport n° LTE 0910, Bron, Novembre 2009.
- LONING Héléne, MALLERET Véronique et all, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3éme édition Dunod, Paris 2008.
- MADHOK .A, « L'Organisation de l'activité économique: Côtes de transaction, les capacités des entreprises et la nature de la gouvernance », Organisation science, Vol.75, 1996.
- MADERS Henri-pierre, MASSELIN Jean-Luc, «Contrôle des risques », édition EYROLLES, Paris 2009.
- LEMANT Olivier et SHICK pierre. « Guide self audit », Edition d'organisation, paris, 1995.
- Raymond VATIER, « Audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, Paris 1989.
- RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition : Organisation, France, mars 2006.
- RENARD Jacques, « théorie pratique de l'audit interne », Edition EYEROLLES, Paris 2008.
- SILLERO Alberto, « Audit et révision légale », Edition Eska, 2000, page 12.
- STOCKER Gerry, « Cinq Propositions pour une théorie de la Gouvernance », Revue internationale des sciences sociale (France), n°55, 1998.

- VALIN Gerard, F.GAVANOU, C.GUITTMANN, J.LEVOURC'H, «Controlor et auditor», Edition Dunod, Paris, 2006.

Reuves :

- CASTANIAS Richard, HELFAL E.Constance, « Ressources et loyers de gestion », Journal du Management, 1991.
- CHARREAUX Gérard, DESBRIERE Philippe « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Revue française de finance, 1998, vol 1, n°2, 1998.
- Code Algérien de gouvernance d'entreprise, Goal 08, 2009.
- Commission Economique des NU pour l'Afrique, Revue sciences économiques, 2004.
- Enquête CARE-CIPE – Etude sur la Compréhension et Pratiques de la Gouvernance d'Entreprise Algérie 2010.
- AMMAR Sourour, « Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne », Instituts des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, 2010.
- Revue, Conseil National des centres commerciaux, Juin 2012.
- Revue IFACI, avril 2009, Normes 2010.
- Revue OCDE, Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, Paris, 2004.
- Middlednext, Code de gouvernement d'entreprise pour les valeurs moyennes et petites. Référentiel pour une gouvernance raisonnable, Paris, 2009.
- Revue, LEDENTU Florent, BRENDER Nathalie, « Gouvernance d'entreprise, Quel défis pour les PME ? », Haute école de Gestion de Genève, Avril 2012.
- Revue, HUSSON, « Rente du contrôle et théorie du portefeuille » Finance, 1983, vol 4, n°1, Mai.
- Revue économique, ORLEAN, « Pour une approche cognitive des conventions », Montpellier 1999, p 41.
- Revue économique SUMMERS, C (1982), « La Codétermination aux Etats-Unis: Une projection des problèmes et les potentialités ». Journal du droit des sociétés comparatives et la sécurité régulatrice, Université de Montpellier, 2003.
- SHLEIFER, VISHNY, « Management: le cas d'investissements spécifiques du manager », Journal Financier Economique, Vol n°1, 1989.

- WIRTZ, P (2004): « Meilleures pratiques de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne Conduite », Cahier du FARGO n° 1040401.

Thèses et mémoires :

- BENHAYOUN SADAFI M.A, « Audit interne : levier de performance dans les organisations publiques », Mémoire de DCSG, ISCA Rabat, 2001.
- MAATI Jérôme (1999), « Le gouvernement d'entreprise ». De Boeck cité dans Nassima, Aiadi. « Contrats, confiance et gouvernance : le cas des entreprises publiques agroalimentaire en Algérie », thèse de doctorat : Economie, Université de Montpellier, 2003.
- O'SULLIVAN, M (2000), «Concours de gouvernance d'entreprise et performance économique aux États-Unis et en Allemagne »Oxford, University Press , cité dans Nassima Ayadi « Contrats, Confiance et Gouvernance : le cas des entreprises publiques Agroalimentaire en Algérie», Thèse de doctorat : Economie, Université de Montpellier, 2003.

Sites internet :

- www.ifaci.com (consulté le 02/05/2013).
- <http://europa.eu> (Consulté le 13/04/2013).

Liste des tableaux :

Numéro du tableau	Désignations	Numéro de page
Tableau n°1	Distinction entre audit interne et contrôle interne	20
Tableau n°2	Problèmes globaux	61
Tableau n°3	Réponse n°01	81
Tableau n°4	Réponse n°02	81
Tableau n°5	Réponse n°03	82
Tableau n°6	Réponse n°04	82
Tableau n°7	Réponse n°05	83
Tableau n°8	Réponse n°06	83
Tableau n°9	Réponse n°07	83
Tableau n°10	Réponse n°08	84
Tableau n°11	Réponse n°09	84
Tableau n°12	Réponse n°10	85
Tableau n°13	Réponse n°11	85
Tableau n°14	Réponse n°12	86
Tableau n°15	Réponse n°13	86
Tableau n°16	Réponse n°14	86
Tableau n°17	Réponse n°15	87
Tableau n°18	Réponse n°16	88
Tableau n°19	Réponse n°17	89
Tableau n°20	Réponse n°18	90
Tableau n°21	Réponse n°19	90
Tableau n°22	Réponse n°20	91
Tableau n°23	Réponse n°21	91
Tableau n°24	Réponse n°22	92
Tableau n°25	Réponse n°23	92
Tableau n°26	Réponse n°24	93
Tableau n°27	Réponse n°25	93
Tableau n°28	Réponse n°26	94
Tableau n°29	Réponse n°27	94
Tableau n°30	Grille d'analyse des tâches	101
Tableau n°31	Questionnaire du contrôle interne	102

Liste des figures :

Numéro de figure	Désignations	Numéro de page
Figure n°01	Le contrôle organisationnel	52
Figure n°02	Processus d'acheminement d'un navire.	70
Figure n°03	Organigramme général de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.	71
Figure n°04	Diagramme de circulation	98

Liste des abréviations :

BC : Bon de commande

BDF : Bon de Demande Fournitures

BE : Bordereau d'envoi

BR : Bon de réception

CA : Conseil d'Administration

CAC : Commissaire aux comptes

CACG : l'Association du Commonwealth pour la gouvernance des entreprises

CIA : Certified Internal Auditor

CNAN : Compagnie Nationale Algérienne de Navigation

DC : Direction Capitainerie

DDD : Direction Domaine et du Développement

DFC : Direction des Finances & Comptabilité

DG : Directeur Général

DMA : Direction Manutention et Acconage

DMI : Direction du management intégré

DRH : Direction des Ressources Humaines

DR : Direction Remorquage

EPB : Entreprise Portuaire de Bejaia

EPE : Entreprise Publique Economique

F : Facture

FARGO : Centre de recherche en Finance, Architecture et gouvernance des organisations.

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes

GE : Gouvernance d'entreprise

IFACI : Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes

ISA: International Standard on Auditing,

ISO : International Standard on Auditing

LP : Lettre de paiement

LTE : Laboratoire Transports et Environnement,

NU : Nations unies

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques

ONP : Office National des Ports

ONS : Office National des Statistiques

PME : Petites et Moyennes Entreprises

QCI : Questionnaire du contrôle interne

SGP : Sociétés de Gestion et de Participation

SO.NA.MA : Société Nationale de Manutention

SOGEPORTS : Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports »

SPA : Société Par Actions

TIC : Technologies de l'Information et des Communications

Résumé :

Ces dernières années, de nombreux scandales financiers ont vu le jour engendrant une crise économique et financière. Cela a poussé les actionnaires, autorités de tutelle et autres parties prenantes de l'entreprise à exiger des dirigeants qu'ils s'assurent que leur organisation est bien sous contrôle et que les mesures nécessaires soient prises afin d'éviter tout dépassement nuisible à la pérennité de l'entreprise. C'est dans ce contexte que la gouvernance d'entreprise a été remise à la lumière du jour.

Indispensable pour la maîtrise de l'entreprise, la gouvernance d'entreprise s'appuie sur de nombreux outils notamment l'audit interne qui est essentiel dans la mesure où il permet de veiller à la séparation des pouvoirs entre les différentes parties prenantes de l'entreprise.

Nous nous sommes interrogés sur la connaissance des cadres des entreprises algériennes sur les concepts d'audit et de gouvernance, et nous avons tenté d'y répondre à travers le travail effectué au sein de notre organisme d'accueil.

Mots clés : Audit, Audit interne, Gouvernance d'entreprise.

Abstract:

During the last few years, many financial scandals have emerged causing an economic and financial crisis. This has prompted shareholders, supervisory authorities and other stakeholders to require managers who will ensure their organization is under control, the necessary measures are taken to avoid adverse exceeding and the sustainability of the company. Corporate governance was brought up-to-date in this context.

Indispensable to the mastery of the company, corporate governance relies on many tools including internal audit which is essential as it helps ensure the sharing out of power between the various stakeholders.

We wondered about audit and governance knowledge of Algerian managers, so, we tried to answer through the work we done during our training.

Key words: Audit, Internal audit, corporate governance.

Annexe n° 1

Questionnaire de recherche

Thème : « L'influence de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise ».

Objectif du questionnaire :

Dans le cadre de la préparation de notre mémoire de fin de cycle spécialité Finance et Comptabilité, Option : Comptabilité, Contrôle de gestion et audit, nous vous prions de bien vouloir répondre au présent questionnaire, qui est un moyen d'investigation permettant de collecter les informations sur le terrain qui serviront à mieux illustrer notre partie théorique et de répondre à notre objectif qui est de connaître la nature de la perception de l'audit interne par les dirigeants de l'Entreprise Portuaire de Bejaia, et comment ce dernier influe-t-il sur la gouvernance d'entreprise.

NB : Les informations qui seront collectées seront utilisées uniquement à des fins scientifiques.

Nous vous remercions pour votre collaboration.

Questionnaire établi par :
MEKLAT Rahim ;
MEZIANE Akli.

1- La fonction d'audit interne est-elle rattachée à/au :

- Direction générale
- Comité d'audit
- Autre
- Ne sait pas

2- Que signifie l'audit interne pour vous ?

- Contrôle
- Vérification
- Jugement
- Inspection

3- Selon vous, la fonction d'audit interne est :

- Nécessaire
- Vitale
- Importante
- Peu importante
- Sans intérêt

4- La fonction d'audit interne au sein de votre entreprise est :

- Une notion de rentabilité
- Une technique de gestion
- Un instrument de performance
- Un instrument d'évaluation
- Autre

.....
.....
.....

5- Pour vous, l'audit interne doit-il couvrir :

- Toutes les activités
- Quelques activités

6- La fonction d'audit interne au sein de votre entreprise est-elle selon vous :

- Suffisamment développée
- Peu développée
- Largement développée
- Ne sait pas

7- Au sein de votre direction, la mission d'audit s'est-elle déroulée sans perturber son fonctionnement ?

- Oui
- Non

Si non, pourquoi ?

.....

.....

.....

8- L'auditeur interne vous explique-t-il les objectifs de la mission d'audit, avant son déroulement ?

- Oui
- Non

Si oui, qu'avez-vous retenu ?

.....

.....

.....

9- Le personnel audité a été :

- Coopératif
- Réticent
- Méfiant

10- L'auditeur interne, a-t-il identifié des failles, des zones à risque ou point critique dans le fonctionnement de votre direction ?

- Oui
- Non

11- A-t-il formulé des recommandations pour remédier à ces dysfonctionnements ?

- Oui
- Non

12- Les recommandations formulées par l'auditeur interne sont-elles mises en œuvre ?

- Oui
- Non

Si non, pourquoi ?

.....

.....

.....

13- Existe-t-il un suivi de la part de l'auditeur interne concernant les recommandations qu'il a formulé ?

- Oui
- Non

14- Souhaiteriez-vous que soit donné plus d'importance à la fonction d'audit interne dans votre entreprise ?

- Oui
- Non

Si oui, de quelle manière ?

.....

.....

.....

15- Pensez-vous que l'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'entreprise ?

Oui

Non

Si oui, comment ?

.....
.....
.....

Si non, pourquoi ?

.....
.....
.....

16- Selon vous, parmi ces propositions quelles sont les qualités que doit avoir un bon auditeur interne :

Honnêteté

Observation

Ecoute

Curiosité

Autonomie

Pervicacité

Intégrité

Forte personnalité

Diplomatie

Responsabilité

Toutes les qualités citées au-dessus

Aucune des qualités citées au-dessus

17- Selon vous, que représente le concept de gouvernance d'entreprise ?

- L'ensemble des mécanismes organisationnels
- Un outil de gestion
- L'ensemble des relations entre les différents acteurs de l'entreprise et son environnement
- Relations entre la direction de l'entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes
- L'ensemble de dispositions légales, réglementaires ou pratiques qui délimitent l'étendue du pouvoir et des responsabilités des dirigeants.
- Ne sait pas
- Autre :

.....
.....
.....

18- Selon vous existe-t-il une gouvernance au sein de l'entreprise ?

- Oui
- Non

19- Selon vous, quelle est la nature du pouvoir du conseil d'administration ?

- Pouvoir suprême
- Pouvoir de surveillance
- Pouvoir exécutif
- Ne sait pas

20- Selon vous, quels sont les éléments constitutifs d'une bonne gouvernance ?

- Les actionnaires
- Le conseil d'administration
- Direction générale
- Autres parties prenantes (employés, clients, fournisseurs, banque, autres prêteurs et voisinage)
- Toutes les propositions ci-dessus
- Ne sait pas

21- Selon vous, quelles sont les composantes clés d'une bonne gouvernance d'entreprise ?

- Obligation de rendre compte
- Efficience et efficacité
- Intégrité et équité
- L'esprit critique
- Responsabilité
- Transparence
- Audit interne
- Ne sait pas

22- Selon vous, l'absence d'une bonne gouvernance influe-t-elle sur le fonctionnement de l'entreprise ?

- Oui
- Non

23- Pensez-vous que l'audit interne est important pour la gouvernance d'entreprise ?

- Oui
- Non

Si oui, comment ?

.....
.....
.....

Si non, pourquoi ?

.....
.....
.....

24- Selon vous, comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?

- En diminuant les risques
- En proposant des recommandations nécessaires aux failles détectées
- En contrôlant les comptes
- Ne sait pas
- Autre :

.....
.....
.....

25- Selon vous le système d'information est-il indispensable pour une bonne gouvernance d'entreprise ?

- Oui
- Non

Si non, pourquoi ?

.....
.....
.....

26- Existe-t-il un système d'information au sein de l'entreprise ?

- Oui
- Non

Si oui, est-il performant ?

.....
.....
.....

27- L'EPB, dégage-t-elle un budget afin de vous assurez des formations sur l'audit et la gouvernance d'entreprise ?

- Oui
- Non