

Université Abderrahmane Mira-Bejaïa
Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences De Gestion
Département Des Sciences De Gestion

MEMOIR DE FIN DE CYCLE

En vue d'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

Spécialité : finance et comptabilité

Option : comptabilité audit

Sujet :

***Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la
gouvernance d'entreprise***

***Cas : Société des moulins de la Soummam «unité de
kherrata»***

Réalisé par :

M^{lle} AMEUR Meriem

M^{lle} BOUSSADA Fairouz

Encadré par :

M^r ARAB Zoubir

Promotion : 2020/2021

Remerciements

*Nous exprimons tout d'abord nos profonds remerciements à notre encadreur Mr **ARAB Zoubir** pour sa grande disponibilité, son écoute, son suivi tout au long de ce travail, ainsi que pour sa patience et sa compréhension des situations diverses et variées.*

*Nous adressons nos vifs remerciements, à tout le personnel de l'inspection régionale de **l'entreprise moulins de la Soummam de Kherrata** en particulière à nos encadreurs Mr **SLAMANI Makhlouf** et qui nous a fourni les informations nécessaires à la réalisation du présent mémoire.*

Nos remerciements s'adressent également à l'ensemble des enseignants de la faculté des sciences économique, des sciences de gestion, et des sciences commerciales.

Que toute personne ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail, soit assurée de notre profonde reconnaissance.

Dédicaces

Nous dédions ce travail à nos parents

A nos familles

A nos amis

*Et à tous ceux qui nous ont encouragés à braver les difficultés que nous avons rencontrées
pendant l'élaboration de ce mémoire*

Liste des abréviations

Abréviations	Significations
AI	Audit Interne
AMRAE	Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise
BERD	Banque Européenne pour la Reconstruction et de Développement
CA	Conseil d'Administration
CAC	Commissariat Aux Comptes
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DG	Direction Générale
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
GE	Gouvernance d'Entreprise
IFACI	l'Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes
IFA	l'Institut Français des Administrateurs
IIA	Institute of Internal Auditors
IDE	Investissements Directs Etrangers
IDH	Indice de Développement Humain
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
ONG	Organisations Non Gouvernementales
RA	Risque d'Audit
RI	Risque Inhérent
RCI	Risque du Contrôle Interne
RND	Risque de Non Détection
SCI	Système de Contrôle Interne
UEC	Union Européenne des Experts Comptables

Liste des tableaux et des figures

Liste des tableaux

Numéro de tableau	Désignations	Numéro de page
Tableau N°01	Tableau comparatif entre l'audit interne et le contrôle de gestion	12
Tableau N°02	Tableau comparatif entre l'audit interne et l'inspection	13
Tableau N°03	Autres mécanismes de gouvernance d'entreprise	46
Tableau N°04	Effectif de la filiale	74

Liste des figures

Numéro de figure	Désignations	Numéro de page
Figure N°01	Le classement des différents types d'audit	09
Figure N°02	Risque d'anomalies significatives.	28
Figure N°03	Risque d'audit	29
Figure N°4	Les mécanismes interne et externe de gouvernance	45
Figure N°05	Les composantes de la gouvernance d'entreprise	57
Figure n°06	L'audit et la réduction de l'asymétrie d'information	66
Figure N°07	Relation entre le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise	66
Figure N°08	Relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise	68
Figure N°9	L'organigramme de l'unité de KHERRATA	79

SOMMAIRE

SOMMAIRE

Intitulée	page
Introduction générale	01
Chapitre 1 : Etude théorique de l'audit interne	
Section01 : Généralité sur l'audit interne	04
Section 02 : Les notions voisines et les normes d'audit interne	10
Section03 : Les principes fondamentaux et les techniques de l'audit interne	17
Section 04 : La démarche de l'audit interne	19
Chapitre 02 : La gouvernance de l'entreprise	
Section 01 : Définition, mécanismes, et principe	35
Section 02 : Les théories principales	48
Section 03 : Les composants et les indices de la gouvernance de l'entreprise	52
Section 04 : Audit interne, un mécanisme de la gouvernance de l'entreprise	61
Chapitre III : Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »	
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	70
Section 02 : L'organisation générale des moulins de la Soummam « unité de KHERRATA»	74
Section 03 : Enquête sur la perception de l'audit et de la gouvernance d'entreprise par les responsables de société des moulins de la Soummam	80
Conclusion générale	96

Introduction générale

A l'heure actuelle, le monde des entreprises est dopé par une compétition acharnée qui les pousse à une performance presque utopique afin d'être au top dans leur secteur d'activité. Elles recherchent continuellement des améliorations dans tous les processus internes dans le but d'augmenter leurs profits. Dans une économie mondiale en pleine expansion et constante évolution, les risques augmentent de façon exponentielle ; les entreprises doivent faire face et éviter les nombreux écueils qui les menacent. De ce fait, les dirigeants d'entreprise sont tenus de renforcer le contrôle de la structure interne et du fonctionnement de celle-ci pour la sécuriser au maximum.

Au cours des années, l'économie mondiale a été touchée par une série de scandale mettant en cause des grandes entreprises. Ruinant des milliers d'actionnaires, salariées et fournisseurs, ils ont ébranlé certains principes fondamentaux de l'économie, du contrôle de la gestion et de transparence de l'information. L'environnement économique est devenu instable, ce qui a mis plus jamais l'accent sur la gouvernance de l'entreprise.

La gouvernance est devenue un mot-clé dans le vocabulaire des conseils d'administration et des directions générales, pour autant sa signification peut parfois être confuse. En principe, la gouvernance désigne tout simplement les processus et les structures conçus pour aider l'organisation à réaliser ses objectifs. Ces dispositifs ne dépendent pas uniquement des risques qui peuvent empêcher une organisation d'atteindre ses objectifs, mais ils sont également fonction des efforts qu'elle met en œuvre pour maîtriser les risques identifiés et détecter ceux qui lui sont encore inconnus.

Une bonne gouvernance suppose la création de la valeur et l'amélioration des performances des entreprises et une surveillance efficaces des organes de contrôle de la gestion, fait par les dirigeants. En ce sens, l'audit interne est mandaté par ces derniers pour contrôler les salariés. Il apparaît comme un mécanisme de la gouvernance et exerce une influence d'efficacité sur elle, en contribuant efficacement à la maîtrise des risques éventuels. En raison de sa position dans l'organisation, et son rattachement directe au comité d'audit.

L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité.

L'audit interne est l'un des rouages essentiels, aucune entreprise ne peut donc s'en dessaisir, ne serait-ce que partiellement, sans perdre dans le même temps la maîtrise d'un élément clé de sa survie.

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

De ce fait, considérant que l'audit interne joue un rôle essentiel dans la gouvernance. L'audit interne donne avec objectivité une assurance, des conseils et des points de vue sur l'efficacité et l'efficience des processus de management des risques, de contrôle interne et de gouvernance.

Problématique

Dans le cadre de notre travail de recherche, une question principale mérite d'être posée :

« Comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance au sein de l'entreprise des moulins de la Soummam ? »

De cette question principale découlent les questions secondaires suivantes :

- Quel est le rôle de l'audit interne au sein de l'entreprise des moulins de la Soummam ?
- Les cadres dirigeants de la SPA des moulins de la Soummam sont-ils formés sur l'audit interne ?

Hypothèses

Pour aborder cette problématique, nous nous basons sur les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : l'audit interne est un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance ;

Hypothèse 2 : les dirigeants de l'entreprise des moulins de la Soummam sont assez formés sur l'audit interne;

Afin de répondre aux différentes questions posées dans la problématique et vérifier les hypothèses formulées, nous nous sommes appuyés sur une démarche qui repose sur la recherche bibliographique, une analyse théorique sur la gouvernance d'entreprise et sur l'audit interne, on a aussi établi une étude empirique au sein de société des moulins de la Soummam «unité de Kherrata».

Notre plan de rédaction s'articule autour de trois chapitres : nous commençons par présenter, dans le premier chapitre une étude théorique de l'audit interne, il s'agit d'éclairer ce concept, en présentant d'abord, ses différentes définitions, ses objectifs, ses normes, ensuite nous abordons les différents outils de l'audit interne. Enfin, nous présentons la mission d'audit interne et la manière avec laquelle elle est conduite.

Le deuxième chapitre consiste la gouvernance d'entreprise dans lequel nous proposons quelques définitions concernant ce concept, Ainsi que les mécanismes de la gouvernance de l'entreprise, les principes, les théories, les composants. Enfin nous présentons le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise.

Le troisième chapitre est consacré à un travail sur le terrain dans lequel nous avons apprécié la contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance d'entreprise, notamment l'entreprise des moulins de la Soummam.

Chapitre I : Etude théorique de l'audit interne

Introduction chapitre I

L'audit interne est aujourd'hui un élément important au sein de l'entreprise. En raison de l'environnement qui devient de plus en plus intangible. Les entreprises sont contraintes de créer et de développer la fonction d'audit interne qui est un mécanisme important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur l'audit interne, sa définition, ses objectifs, ses types e, dans la deuxième section nous essayerons de présenté les notions voisines et les normes, dans la troisième section nous citons les principes et les technique de l'audit interne, et a la fine de ce chapitre on présentera la démarcher d'audit interne à travers ces déférentes étapes (définition de la mission, les outils, les phases et les risques d'audit).

Section 01 : généralités sur l'audit interne

De nous jour, l'audit interne devient indispensable pour les entreprises en vue de garantir la sécurité de leur patrimoine. Dans cette section nous allons présenter la définition de l'audit interne ses objectifs, ses types, et ses notions voisines.

1.1. Définition de l'audit interne

Plusieurs définitions de l'audit interne ont été données, mais nous retenons celle de l'Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes (IFACI) que nous jugeons riche et synoptique :

« Une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »¹

Cette définition permet aux collectivités de mieux communiquer sur le rôle de l'audit, avec un vocabulaire adapté à la culture publique locale, sans tout fois trahir le fond de la définition.

¹ ELODIE Portelli, « *audit interne des collectivités territoriales* », édition marketing S.A, Paris, 2013, P14

Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

Au travers de cette définition, certains points clés ressortent très fortement, et constituent le cœur de l'exercice des missions d'audit interne :²

- **Activité indépendante et objective :** l'auditeur va devoir démontrer, par son professionnalisme, son indépendance et son objectivité, même s'il est interne à l'organisation. Pour ne pas porter atteinte à ces deux principes, plusieurs dimensions seront à surveiller telles que les éventuels conflits d'intérêt, les limitations de champ des audits ou encore les restrictions d'accès aux sources d'information (personne, documents, installation).
- **Valeur ajoutée :** cette notion forte de valeur ajoutée doit être traduite pour le secteur public local, sous forme du meilleur service public assuré ou moindre coût. Elle ne correspond pas à la notion de calcul économique, comme on peut l'entendre dans une entreprise. Cette notion de valeur ajoutée introduit le thème de la recherche de la performance dans la conduite des missions d'audit interne, dans le secteur public.
- **Approche systémique et méthodique :** l'audit interne est un métier qui nécessite de la rigueur et de la méthode dans la conduite des missions. Cependant, l'approche systémique renvoie également à la notion de système et à la nécessité d'avoir un large champ d'action intégré dans l'organisation concernée.
- **Management des risques :** la notion de risque est très présente dans le métier d'audit interne. Nous verrons au cours de cet ouvrage comment l'intégrer dans la conduite des missions. Le risque correspond à un événement qui est susceptible d'empêcher la réalisation d'un objectif opérationnel, de conformité ou financier. Le champ des risques ne se limite pas à la seule dimension comptable et financière ; il peut s'étendre au domaine juridique et l'image de la collectivité. Mais au-delà, le management des risques mis en place par une collectivité ainsi qu'à la façon dont il s'articule avec les deux autres processus de la définition de l'audit interne, à savoir le contrôle interne et la gouvernance.

² ELODIE P, op.cit, 2013, P 15- 17.

1.2. Typologies de l'audit

Il existe plusieurs types d'audit, on distingue :

1.2.1 .Audit externe³

C'est une mission exécutée par une structure extérieure et indépendante de l'entreprise contrôlée. Cette structure peut être un commissaire aux comptes, un cabinet d'audit ou d'expertise comptable (chargé de missions de contrôle opérationnel, d'audit des comptes sociaux) ou aussi d'un cabinet d'avocat (chargé de l'audit de régularité des contrats commerciaux, de conventions,...etc.)

C'est une fonction indépendante de l'entreprise, dont l'objectif est d'exprimer une opinion motivée sur la réalité et l'exactitude des comptes annuels. Le rapport de certification est généralement destiné aux tiers (parties prenante de l'entreprise). Et parfois aussi à l'attention de la direction portant sur la qualité du contrôle interne de l'entreprise car celui-ci quand il est conçu et appliqué, il constitue une sécurité quant à la fiabilité des informations financières.

On distingue deux types d'audit externe :

1.2.1.1. Audit légale⁴

L'audit légal est un examen critique exercé par un professionnel indépendant, appelé commissaires aux comptes, dont le but est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers.

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

³ Micheline F et al (dir Alain B), «*comptabilité et audit*», édition Foucher, Malakoff, 2013, p 439.

⁴ Mikol A, « *les audits financiers: comprendre les mécanismes de contrôle légale*», édition organisation, Paris, 2000, P 740.

Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

La mission de l'audit légal, dénommé « contrôle légal » comprend les éléments suivants :⁵

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

1.2.1.2. Audit contractuelle⁶

Il mène une mission dans le cadre d'un contrat qui le lie à l'entité auditée, fixant la nature et les termes de sa mission. L'entreprise a recours à l'audit contractuel dans les cas où elle n'a pas de commissaire aux comptes, elle a besoin de l'opinion d'un auditeur dont la signature jouit d'un prestige particulier, ou qui jouit d'une compétence particulièrement bien adaptée à une mission précise, ou dans le cadre d'une mission particulière de contrôle exigé par un tiers (banque...). En Algérie, la réglementation oblige les sociétés civiles et commerciales ainsi les organismes sociaux et syndicaux, de désigner un ou deux commissaires aux comptes à suivre une entité, dans le but d'assurer le contrôle comptable et financier.

1.2.2. L'audit interne⁷

Exercé par un salarié de l'entité auditée, l'audit interne est : « *une fonction indépendante d'appréciation, exercée dans une organisation par un de ses départements, pour examiner et évaluer les activités de cette organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leurs responsabilités. A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils et informations sur les activités examinées* ».

Nous peuvent distinguer parmi les différents types d'audit interne deux types principaux, à savoir l'audit comptable et financier et l'audit opérationnel.

⁵ Mikol A, op.cit, p740.

⁶ Audit légale et contractuel, www.compta-dz.com, consulté le (05 /03/2021).

⁷ The Institute of Internal Auditors- 1989: www.theiia.org.

1.2.2.1. L'audit comptable et financier ⁸

C'est l'audit des comptes annuels sociaux et consolidés, il vérifie le respect des règles et principes comptables tels qu'ils résultent de la loi comptable (SCF en Algérie) et des orientations des organismes à compétence nationale (Conseil National de l'Ordre des Experts).

Il intéresse les actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, sur les saisies et traitements comptables ainsi que sur l'information financière publiée par l'entreprise.

Au plan européen, dans les normes de l'UEC (Union Européenne des Experts comptables) l'objet de l'audit des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci traduisent fidèlement la situation de la société à la date du bilan et de ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège .

On peut dire, que l'audit financier vise à s'assurer de la qualité, la réalité, et l'exactitude de l'information financière publiée par l'entreprise, vis-à-vis les tiers concernés (les parties prenantes de l'entreprise).

1.2.2.2. Audit opérationnel⁹ :

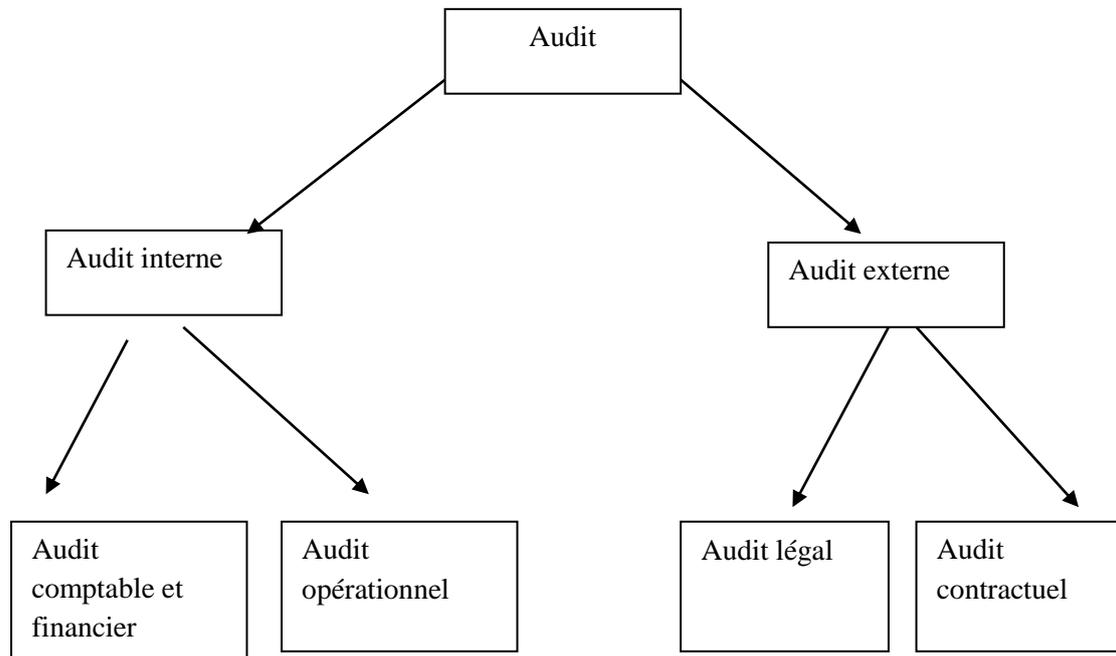
Selon P. Laurent et P. Tcherkowsky (1992)«*l'audit opérationnel est l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs d'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu ; et de créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés* ».

La figure suivante résume les types d'audit interne.

⁸G Germond B, «*Audit Financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*», édition Dunod, Paris, 1991, p 28.

⁹ BELHACHME Amina, « *L'apport de l'audit opérationnel interne dans la réduction des abus de la rémunération des dirigeants : étude exploratoire dans les sociétés par action en Algérie* », thèse de doctorat en science de gestion, université Abou Belkaid Tlemcen, 2014, P 93.

Figure N°1 : le classement des différents types d'audit



(Source : ARAB Zoubir enseignant à l'université Abderrahmane Mira-Bejaïa)

1.3. Les objectifs de l'audit interne¹⁰

Des 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.

1.3.1. 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 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.

¹⁰ P.Schick ;J.Vera ;O.Bourrouilh.Perège « Audit interne et référentiel de risques » ;édition Dunod, paris 2002,p28.

Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

L'auditeur interne est appelé à se prononcer, sur le degré de régularité ou de conformité, de l'entreprise et de ses entités opérationnelles aux instructions internes et aux dispositions légales et réglementaires ; il informera les responsables de toute sorte de déviations ou de distorsions. Il va analyser les causes, en évaluant 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.

1.3.2. L'efficacité

A ce niveau, l'auditeur interne ne se contente pas uniquement de vérifier la régularité et la 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 un écart entre les résultats et les objectifs mais aussi « le pourquoi » de cet écart et le « comment » réduire.

1.3.3. La pertinence

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

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

- ❖ La cohérence entre les structures, les moyens et les objectifs fixés par l'entreprise ;
- ❖ 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 retenus à y parvenir.

Section n 02 : Les notions voisines et les normes d'audit interne

Dans cette section nous allons éclaircir et tracer les fonctions qui ont une relation avec l'audit interne, cela pour éviter toute confusion entre elles, et les normes d'audit interne.

2.1. Les notions voisines de l'audit

Pour bien comprendre la notion de l'audit interne nous allons présenter certaines fonctions voisines.

2.1.1. L'audit interne et l'audit externe¹¹

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

L'audit externe est une fonction indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations lui apportant ses conseils pour 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 de objectifs de garantir la crédibilité des états financiers et autre rapports de la direction, et permet d'identifier les faiblesses des systèmes et contrôle internes.

2.1.2. L'audit interne et le contrôle de gestion¹²

COHEN E. définit le contrôle de gestion comme : « *le contrôle de gestion englobe l'ensemble des dispositifs qui permettent à l'entreprise de s'assurer que les ressources qui lui sont confiées sont mobilisées dans les conditions efficaces, compte tenu des orientations stratégiques et des objectifs courants retenus par la direction.* ».

Entre ces deux fonctions (l'audit interne et le contrôle de gestion) il existe des ressemblances et des différences:

2.1.2.1. Les ressemblances

- Les deux fonctions distinctes sont récentes (relativement aux autres fonctions de l'entreprise) et toujours en développement ;
- leur champ d'intervention englobe toutes les activités de l'entreprise ;
- les deux fonctions sont généralement rattachées au plus haut niveau hiérarchique de l'entreprise ;
- les deux fonctions ne sont pas opérationnelles ;

¹¹ BENHYOUN SADAFI M.A, « *Audit interne : levier de performance dans les organisations publiques* », Mémoire de DCSG Rabat, 2001, P19.

¹² COHEN E., « *Dictionnaire de gestion* », Édition la Découverte, Paris, 2001, p83.

Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

2.1.2.2. Les différences

Les différences entre ces deux fonctions sont décrites dans le tableau suivant :

Tableau N°01 : Tableau comparatif entre l'audit interne et le contrôle de gestion

	Audit interne	Contrôle de gestion
Aux objectifs	Les objectifs de l'audit interne sont la maîtrise des activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne,	-Signaler les erreurs de prévision -S'intéresse plus à l'information qu'aux systèmes et procédure.
A la périodicité	En fonction du risque.	-Dépendante des résultats de l'entreprise. -N'est pas planifié
Au champ d'application	S'intéresse à tous les domaines de l'entreprise : la sécurité, la qualité...	S'intéresse aux résultats réels ou Prévisionnels
Méthodes de Travail	Propre à l'auditeur.	S'appuie sur les informations des opérationnels (prévision et réalisation) et sont largement analytique.

(Source : RENARD.J, « théorie et pratique de l'audit interne », édition organisation, 2009, p93).

2.1.3. L'audit interne et l'inspection¹³

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait font de l'audit interne, et on trouve aussi – *last but not least* – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne.

Les différences entre l'audit interne et l'inspection sont illustrées dans le tableau suivant :

¹³ RENARD J., (2009), op.cit, p91.

Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

Tableau N°02 : Tableau comparatif entre l'audit interne et l'inspection

	Audit interne	Inspection
Régularité /Efficacité	Contrôle de respect des règles et leurs pertinences caractère suffisant....	Contrôle le respect des règles sans les interpréter ni les remettre en cause.
Méthode et Objectifs	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème.	S'en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre.
Évaluation	Considère que le responsable –chef est toujours responsable et donc critique les systèmes et non les hommes : évalue le fonctionnement des systèmes.	Déterminer les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables. Évalue le comportement des hommes, parfois compétences et qualités.
Service/police	Privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités.	Privilégie le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs.
Sélection/sélectivité	Répondre aux préoccupations du management soucieux de renforcer sa maîtrise, sur mandat de la direction générale.	Investigation approfondies et contrôle très exhaustifs éventuellement sous sa propre initiative.

(Source : SCHICKN Pierre« Mémento d'audit interne», Dunod, Paris, 2007, p54).

2.1.4. Audit interne et le contrôle interne¹⁴

«Le contrôle interne est un ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise 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 favorise 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».

Le contrôle interne ne soit pas être confonde avec l'audit interne, contrôler une situation c'est avoir en main toutes les donnés permettant d'en conserver la maîtrise. Le

¹⁴ P.Schick, J.Vera, O.Bourrouilh.Pargère, op.cit, 2002, p28.

contrôle interne est ainsi l'ensemble des dispositions incluses dans l'organisation 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 et image des opérations ;
- L'application des lois, règlements et directives internes ;
- La qualité de l'information ;
- 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 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.

2.1.5. L'audit interne et le risk de management¹⁵

Le risk de management (ou gestion de risque) n'est pas présent dans toutes les organisations en tant que fonction individualisée. Mais, bien ou mal, le risk est toujours géré et pris en charge, soit d'une façon par tous les acteurs de l'organisation, soit spécifiques comme complément à une fonction (assurance, audit interne, qualité ...). Seules les grandes organisations disposent d'un risk manager (ou gestionnaire de risque, ou directeur des Risk offices, ou toute autre dénomination).

La fonction est alors exercée par un professionnel du, sujet appartenant à une association : l'AMRAE (Association pour le Management des risques et des assurances de l'Entreprise) et elle se situe en amont de l'audit interne.

Comme l'audit interne, la fonction de risk manager :

- Est au service de management et plus particulièrement de la direction générale ;
- Est rattaché au plus haut niveau pour préserver son indépendance ;
- Est exclusive de toute fonction opérationnelle mais doit être relayée par les opérationnels ;
- Concerne toutes les activités de l'organisation.

¹⁵ RENARD Jaques, « théorie et pratique de l'audit interne », édition EYROLLES, Paris, 2010, P88.

2.2. Les normes de l'audit interne¹⁶

L'audit interne est une fonction exercée dans différents environnements *juridiques* et culturels, ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Il peut être en outre exercé par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation. Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA (ci-après) pour que les auditeurs internes s'acquittent de leurs responsabilités, ces normes sont les suivantes :

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, pouvoirs et responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, et doivent être cohérents 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 déontologique.

¹⁶ www.Ifaci.com (consulté le 02/03/2021).

2.2.2. Normes de fonctionnement : Série 2000¹⁷

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 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 interne 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.

¹⁷ www. Ifaci.com op. cit.

2.3. Objectifs des normes de l'audit interne

Les Normes ont pour objet de :

- Définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- Fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- Etablir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Section n 03 : les principes fondamentaux et les techniques de l'audit interne

Cette section présente les principes fondamentaux et les techniques que l'auditeur doit utiliser pour bien munir une mission d'audit interne.

3.1. Les principes fondamentaux¹⁸

Ce sont des principes qui peuvent probablement être appliqués à bien d'autres domaines qu'à celui de l'audit interne, il existe cinq principes : la simplicité, la rigueur, la relativité du vocabulaire, l'adaptabilité et la transparence.

3.1.1. La simplicité

Il faut toujours partir de l'axiome « une bonne méthode est une méthode simple ». Cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet de laquelle se multiplient études, théories et expériences diverses. La théorie pure est nécessaire; c'est à partir d'elle que la pratique va progresser. La méthodologie ici présentée, corroborée par la pratique, n'a donc d'autre prétention que la simplicité, ce qui doit la rendre facilement compréhensible et applicable.

3.1.2. La rigueur

Le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles.

¹⁸VALIN G., « *Controlor & Auditor* », Édition, Dunod, Paris, 2006, p179

On a vu que la fonction d'audit interne devait respecter les normes professionnelles, ces normes ne définissant pas de méthodologie précise mais imposant d'en avoir une « norme de fonctionnement » ; de ce fait, il est bon que des normes universelles ne descendent pas à ce niveau de détail, faute de se trouver en contradiction avec l'environnement et la culture.

3.1.3. La relativité du vocabulaire¹⁹

Si quelques termes fondamentaux sont admis et reconnus par tous, dès qu'on approche les pratiques quotidiennes et le vécu des organisations, on rencontre des appellations

Ces appellations signifient parfois la même chose ; elles sont la plupart du temps la traduction de nuances différentes dans l'application des principes, car pénétrer dans les processus des organisations, en analysant des dysfonctionnements et leurs causes, recommander des solutions, qui soient réalistes et donc acceptables par l'environnement.

3.1.4. L'adaptabilité

La Méthode est unique mais elle n'est pas identique. On retrouve ici le lien nécessaire et déjà évoqué avec la culture qui constitue la grande force de l'auditeur interne. Celui-ci est dans son milieu, travaille avec des collègues et tout naturellement utilise une méthode qui doit être adaptable à ce milieu.

C'est dans ce même esprit que les normes professionnelles de l'audit énoncent en général des principes mais se gardent bien de dire comment on doit s'y prendre pour les appliquer, réservant ces règles aux modalités pratiques d'application non obligatoires.

3.1.5 .La transparence

L'audit est avant tout « interne », au service des responsables audités, son objectif est leur faire partager à la fois la pertinence des constats relevés et la nécessité d'agir en conséquence.

Il est frappant de constater combien les responsables des services d'audit interne témoignent de plus en plus du caractère pédagogique de leur mission et de la nécessité pour eux de toujours chercher à mieux communiquer, non seulement autour des résultats mais aussi de la méthode mise en œuvre.

Le déroulement de la mission et l'utilisation de certains outils ne sont que des illustrations de cette double recherche de simplicité et de transparence qui doit caractériser l'approche de l'auditeur.

¹⁹VALIN G., op.cit, p179

3.2. Les techniques de l'audit interne ²⁰

Selon l'objectif de la mission d'audit et la nature de l'élément examiné, l'auditeur doit rechercher les éléments de preuves qui justifieront sa position.

Les techniques de recherches de preuves sont :

- L'examen physique : il ne faut pas dissocier le contrôle physique du support documentaire qui justifie la propriété.
- La confirmation indépendante : se fait par un tiers, pour attester de l'existence d'un actif, d'un passif ou d'un engagement contractuel ou cautionné.
- La vérification sur document : (audit vertical) c'est la recherche de la justification des écritures comptables à travers l'examen des documents.
- Le contrôle par recoupement interne : dans le but de s'assurer qu'il n'existe pas une variété de présentations différentes de la situation financière de l'entreprise (ex. l'interaction entre les données de la comptabilité générale et analytique).
- Le contrôle mathématique : pour s'assurer de la bonne qualité numérique des comptes.
- Le contrôle de vraisemblance : consiste à s'assurer, à priori, de la validité des informations chiffrées, ce qui permet à l'auditeur d'orienter ses recherches en étudiant les indicateurs suivants :
 - ✓ Les ratios significatifs du bilan et leur évolution dans le temps.
 - ✓ Les indices du tableau de comptes de résultats et de comptabilité analytique concernant la rentabilité des produits et la proportionnalité des charges et des dépenses.
 - ✓ La stratification, l'homogénéité et la structure des comptes des tiers.

Section n 04 : Démarche d'une mission d'audit interne :

Pour effectuer ses missions, l'auditeur interne est tenu de respecter une méthodologie au bien la démarche à suivre, on commence par la définition de la mission, les trois phases de la mission d'audit interne, les outils et enfin les risques liés à la mission d'audit interne.

²⁰ VALIN G., op.cit, p 180 -189.

4.1. Définition de la mission d'audit :²¹

Mission, du latin « Mittere » : envoyer, nous indique le petit Larousse qui précise : « fonction temporaire et détermine dont un gouvernement charge un agent spécial.... Par exemple : ce que l'on est chargé d'accomplir dans l'intention de Dieu ou d'après la nature des choses ». On se gardera bien d'extrapoler à partir de cette définition et de qualifier de « divins » les travaux des auditeurs.

On peut faire un parallèle audacieux avec la direction de l'entreprise ou de l'organisation et affirmer que la mission de l'auditeur est bien ce travail « temporaire » qu'il sera « chargé d'accomplir dans l'intention.... De la direction générale ». Travail « temporaire » car ce travail permanent de l'auditeur interne n'est constitué que par une succession, en principe ininterrompue de missions diverses.

4.2. Les phases fondamentales d'une mission d'audit interne

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

4.2.1 .La phase de préparation

L'intervention de l'audit commence par la phase de préparation. Cette phase exige des auditeurs ayant 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 qualité 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. Les Principaux points à étudier dans cette étape sont les suivants :

- ✓ Prise de connaissance du domaine ;
- ✓ Identification des risques ;
- ✓ Identification de la mission (objectifs généraux et spécifiques).

²¹ RENARD Jaques, op cit, p193-200.

4.2.2. La phase de réalisation

La 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.

Les principaux points à analyser sont les suivants :

- ✓ réunion d'ouverture ;
- ✓ le travail sur le terrain.

4.2.3. La phase de conclusion

La phase de conclusion 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 en rédigeant un rapport complet, conclusif, écrit et final appelé

« Rapport d'audit interne ». Cette étape finale se décompose comme suite :

- ✓ projet de rapport d'audit ;
- ✓ le rapport d'audit
- ✓ réunion de clôture.

4.3. Les outils de l'audit interne ²²

Les outils de l'audit interne sont multiples, l'ensemble de ses instruments permettent à l'auditeur de mener ses travaux avec objectivité et efficacité.

4.3.1. Les outils d'interrogation

On distingue plusieurs outils d'interrogation, et qui sont : les interviews, les questionnaires d'audit, les sondages statistiques, les outils informatique.

4.3.1.1. Les sondages statistiques

Le sondage statistique est un technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence de rassembler les données, de les traiter, et de les exploiter.

²² RENARD JACQUES, op.cit, 2010, p325- 345.

L'auditeur attend se sondage une information simple qui se rapport à l'erreur ou le dysfonctionnement et d'en connaître rapidement l'ampleur. L'objectif de l'auditeur est de trier les donnés et de sélectionner le nécessaire pour pouvoir en tirer soit des conclusions, soit des pistes d'observation qui vont l'aider dans sans investigation.

- **La population** : est donc l'ensemble sur lequel on veut effectuer la recherche. Cet ensemble peut être composé d'individus, de chiffres, d'objets, de facture.
- **L'échantillon** : est extrait de la population sur lequel on va travaille.

4.3.1.2. Les interviews : L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, mais une mission d'audit qui ne serait opérée qu'avec des interviews ne pourrait être considérée comme une mission d'audit interne. De surcroît, l'interview d'audit interne ne saurait être confondue avec des techniques d'apparence similaire.

- **L'interview d'audit interne n'est pas une conversation**

L'auditeur interne n'est pas dans la position d'un journaliste qui interview un homme politique, sur sa demande. Ici c'est celui qui écoute (l'auditeur) qui est demandeur de l'entretien. L'interview d'audit est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations.

- **L'interview n'est pas un interrogatoire**

Dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Tout au contraire l'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. C'est la raison pour laquelle il faut vivement déconseiller l'usage du magnétophone, lequel ne crée pas les conditions d'une bonne interview et le fait ressembler à un interrogatoire de police.

4.3.1.3. Les questions écrites²³

Appelées parfois « questionnaire », ce qui crée la confusion avec le « questionnaire de contrôle interne » auquel nous réservons cette terminologie. La liste de questions écrites peut procéder l'interview .C'est une fonction de préparer et de réduire le temps passé avec l'interview. Cette méthode permet également à celui qui va être interrogé de disposer d'un temps de réflexion dont on peut penser qu'il va contribuer à améliorer la qualité des réponses.

On rencontre, parfois, la pratique qui consiste à envoyer des listes de questions écrites sans les faire suivre d'une interview.

²³ RENARD J, op.cit, 2010, p322.

Cette pratique est à déconseiller en Audit Interne et ce pour cinq raisons :

- Elle incite celui qui interrogé à répondre dans un sens qui lui est favorable.
- Et ce d'autant plus que ne créant pas le dialogue – cette méthode se situe aux antipodes de ce que doit être la démarche de l'auditeur.
- Elle n'est pas utilisable dès que l'on aborde des questions un tant soit peu complexes.
- Elle peut donner à l'auditeur une certaine idée, non objective, de la situation : et dont il aura du mal à se défaire.
- Elle fournit des réponses qui sont sans valeur tant qu'elles n'ont pu être validées.

4.3.1.4. Les outils informatiques

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficile à inventorier que la plupart des services d'audit créent leurs propres outils, plutôt que d'adapter des logiciels peu adaptés à leur fonction. Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

- Les outils de travail de l'auditeur
- Les outils de réalisation des missions.
- Les outils de gestion du service

Enfin, les services d'audit interne sont de plus en plus amenés à travailler « en réseau » et à utiliser les fonctionnalités de l'informatique communicante.

4.3.2. Les outils de description

Parmi les outils de description, on distingue :

4.3.2.1. L'observation physique

L'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui reste dans son bureau : il saisit toutes les occasions pour aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. Une mission d'audit qui se bornerait à faire des interviews, pourrait être considérée comme une enquête d'opinion, ce ne serait pas une mission d'audit interne. Mais il n'y a pas que l'observation quantitative des biens, il y a aussi l'observation qualitative.

- **L'observation des documents** elle consiste à vérifier les documents et chercher les anomalies.

- **Observation des comportements**

Il existe deux grandes catégories d'observation : l'observation directe et l'observation indirecte.

-L'observation directe : est celle qui permet le constat immédiat du phénomène : les employés ne présentent pas leur carte à l'entrée des bureaux. C'est cette observation même qui va figurer sur la FRAP, elle aura été constatée directement par l'auditeur.

-L'observation indirecte : au contraire, fait appel à un tiers qui va observer pour le compte de l'auditeur et va lui communiquer le résultat de son observation. C'est le cas bien connu des circulations des dettes et créances.

4.3.2.2. La narration

Il existe deux sortes de narration, toutes les deux utilisées en audit interne : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances. La narration, et surtout si elle est structurée et logique, va être de lecture facile pour un tiers.

La communicabilité de l'information est, en effet, un des avantages essentiels de ce mode d'expression qui n'est pas un outil de première description puisqu'il n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus par ailleurs.

4.3.2.3. L'organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel, va être construit par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire, pour y voir plus clair. L'auditeur le dessine à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations...

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique + analyses de poste. C'est, en général, le document qui permet de passer de l'un à l'autre car il révèle la totalité des fonctions existantes et permet donc d'aller voir, si on trouve leur traduction, dans les analyses de poste.

4.3.2.4. La grille d'analyse des tâches²⁴

La grille d'analyse des tâches est une méthodologie à un instant donné de la répartition du travail. Sa lecture permet de déceler les manquements à la répartition des tâches et par là d'y porter remède.

²⁴ RENARD J, op.cit, 2010, P 351.

On peut recevoir une grille d'analyse des tâches pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire. La grille va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus.

4.3.2.5. Le diagramme de circulation

Si la grille d'analyse des tâches est statique, le diagramme de circulation est dynamique : l'un est la photographie, l'autre le cinéma. Le diagramme de circulation, ou flow chart, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.

4.3.2.6. La piste d'audit²⁵

La piste d'audit est définie comme un ensemble de procédures internes permanentes. Ce fut à l'origine et c'est encore - un outil de contrôle comptable, applicable désormais aux comptabilités informatisées. Des dispositions réglementaires et professionnelles ont rendu cette technique d'application obligatoire.

4.4. Les risques liés à la mission d'audit

On parlera sur les risques liés à la mission d'audit interne mais avant tout on doit d'abord définir la notion de « **risque** ».

Le rapport COSO II, dédié au management des risques, définit le risque comme «représentant la possibilité qu'un événement survienne et nuise à l'atteinte d'objectifs»²⁶ Il ajoute que «l'incertitude relative aux événements potentiels porte sur leur probabilité d'occurrence et leur impact. La probabilité représente la possibilité qu'un événement donné survienne, tandis que l'impact en représente les conséquences »²⁷.

Ainsi, un risque est un événement à impact négatif qui peut affecter l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs organisationnels et qui pourrait survenir à court, moyen ou long terme. Il est inhérent à la vie et aux affaires, et ne peut, en aucun cas, être totalement éliminé.

²⁵ RENARD Jacques, Audit interne ce qui fait débat, édition Maxima, Paris, 2003, P357.

²⁶ Sur le site internet, www.larcf.com/seekrcf/RcfPdf/fich_085_059.pdf « Le cadre de management des risques de l'entreprise (COSO 2) », p 59.date de consultation le (10/02/2021).²⁷ Idem, p 60

²⁷ RENARD J, op.cit, 2004, p 147.

4.4.1. Les Définitions du risque d'audit

➤ **Définition de l'IFACI** : « Un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise »²⁸.

Cette définition du risque met en évidence les composantes du risque :

- La gravité ou conséquences de l'impact et à laquelle on fait échec en développant une politique de protection ;
- La probabilité qu'un ou plusieurs événements se produisent et à laquelle on fait échec en développant une politique de prévention.

Ces composantes sont clairement mises en évidence par la définition ISO du risque comme étant : « la possibilité d'occurrence d'un événement ayant un impact sur les objectifs, il se mesure en termes de conséquences et de probabilité »

➤ **Définition de Dominique VINCENTI** « Le risque c'est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès. »²⁹

Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée alors que les états financiers comportant des anomalies significatives.»

4.4.2. Les différents risques liés à la mission d'audit³⁰

La notion de risque d'audit apparaît comme complexe et difficilement à saisir. Cependant, le processus de formalisation de l'audit contemporain l'a décomposée en plusieurs éléments susceptibles d'être appréhendés individuellement et articulés de manière à pouvoir être utilisés par les praticiens.

On distingue donc le plus souvent les composantes de risque suivantes :

L'IFAC (International Federation of Accountants) distingue trois composantes de risque :

- Le risque inhérent,
- Le risque de non contrôle,
- Le risque de non détection.

²⁸ RENARD J, op.cit, 2004, p 147.

²⁹ RENARD J, 2010, op.cit, p 155

³⁰ Olivier Henbach, thèse de doctorat : « *le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* », Toulouse, 2000, p25.

4.4.2.1 .Le risque inhérent

Qui correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, malgré les contrôles internes existants. Ce risque peut être décomposé en deux risques à savoir :

- Les risques généraux liés à l'entreprise.
- Les risques liés à la nature des opérations traités

4.4.2.1.1. Risques généraux liés à l'entreprise³¹

Il s'agit des risques qui sont de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise. Chaque entreprise, selon le secteur dans lequel elle opère, sa structure et son organisation, possède des caractéristiques qui lui sont propres et qui rendent plus ou moins probables la concrétisation de ces risques potentiels. Pour contrôler une entreprise, l'auditeur doit donc identifier les risques qui la distinguent des autres.

4.4.2.1.2. Risque liés à la nature des opérations traitées

Ce risque représente la possibilité qu'un compte ou un flux de transaction d'être erroné de façon significative.

On peut distinguer les données saisies en compatibilités en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :

-Les données répétitives: l'activité habituelle de l'entreprise; achats, ventes, salaire...Elles sont traitées de manière uniforme en fonction des systèmes mis en place les risques sont donc liés a la Habilité de ces systèmes.

-Les données ponctuelles : elles sont complémentaires de procédures mais, saisies a des intervalles de temps plus au moins réguliers: inventaire physiques, évolutions de fin d'exercice...Elles sont porteuses de risques significatif lorsque leur saisie n'est as organisée de façon fiable et il est donc important de les connaître a l'avance pour décider des contrôles qui devront être effectués.

-Les données exceptionnelles : ce sont des opérations ou des décisions qui sortent du domaine de l'activité courante: réévaluation, fusion, restructuration...L'entreprise ne disposent pas de critères préalables, d'éléments comparatifs, de personnel expérimenté pour ce type d'opération, les risques que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées sont plus importants.

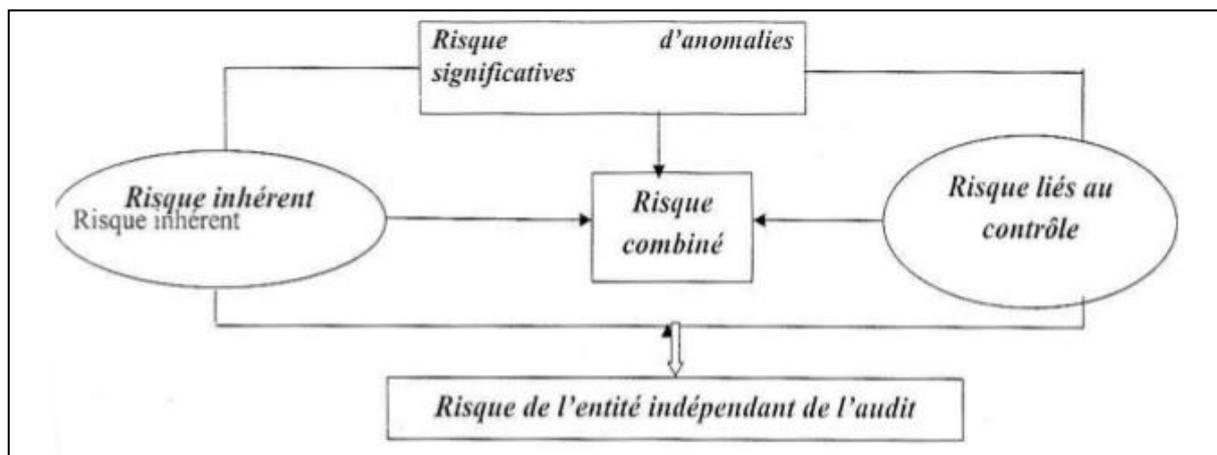
³¹ La norme n° 25 de l'I.F.A.C. (Paragraphe 13).

4.4.2.2 .Le risque de non contrôle³²

Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente une anomalie, qui pourrait être significative isolément ou cumulée avec d'autres anomalies, ne se produise dans une assertion et ne soit ni empêcher ni corrigée par le contrôle interne de l'entité.

Ce risque dépend de l'efficacité avec laquelle la conception et le fonctionnement du contrôle interne permettent d'atteindre les objectifs de l'entité relative à l'établissement de ses états financiers. Il subsiste toujours un risque lié au contrôle.

Figure n°02 : Risque d'anomalies significatives.



(Source : M HAMZAOU, «Audit gestion des risques et contrôle interne», Edition village mondial, paris, 2008, p 172.)

Ce schéma décrit les deux composantes d'anomalies significatives dans les états financiers : (Le risque inhérent) et (le risque liés au contrôle), il s'agit que les états financiers puissent emporter des erreurs avant l'audit.

4.4.2.3. Le risque de non détection

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une exactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie.

D'opération qui, seule ou ajoutée à l'autre inexactitude présentée dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative.

³² O. Henbach, op.cit, p15.

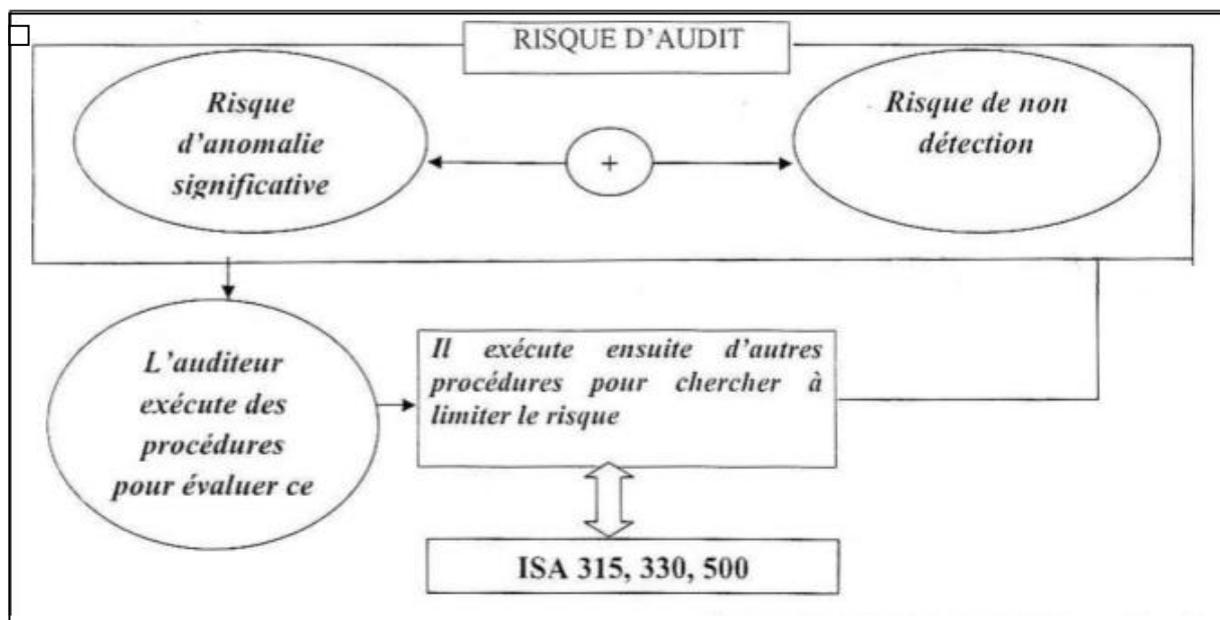
Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

C'est donc le risque que les contrôles mise en œuvre par le reviseur ne détecter pas les erreurs dans un compte ou un flux de transaction.

Ils sont pour conséquence de pouvoir émettre au reviseur une opinion inappropriée sur les états financiers.

Ainsi, quel que soit les systèmes mise en place par une entreprise ou les contrôles de détections mise en œuvre par l'auditeur le risque existe toujours mais de niveaux différents.

Figure n°03: Risque d'audit



(Source : M HAMZAOU, Op cit, 2008, p 171.)

Ce schéma décrit le risque de non détection par l'auditeur c'est-à-dire l'auditeur ne détecte pas les anomalies significatives.

Le risque d'audit et donc le résultat de la combinaison des trois catégories de risques ci-dessus, ce que l'on représente souvent sous la forme mathématique :

$$RA = RI \times RCI \times RND$$

RA : Risque d'Audit

RI : Risque Inhérent

RCI : Risque du Contrôle Interne

RND : Risque de Non Détection

4.4.3. Le risque de la fraude

La fraude est un sujet d'actualité qui occupe et préoccupe de plus en plus les entreprises. Un phénomène qui existe sous tous les cieux, à en croire nos journaux qui

révèlent des cas à longueur de journée. Les astuces utilisées pour la pratique de la fraude sont de plus en plus complexes et diverses.

Nous essayerons de définir la fraude d'une part et de comprendre son mécanisme de fonctionnement tout en limitant à notre cas qui est le cycle achat.

4.4.3.1. Définition de la fraude

Définition du code pénal : « La fraude recouvre tous les actes malhonnêtes et malveillants prévus par le code pénal et dont le préjudice est purement financier. Il s'agit de faux et d'usage de faux, du vol non caractérisé, de l'extorsion de pièces, du détournement de gages, de l'abus de blanc-seing, de l'abus de confiance, et enfin de la fraude informatique³³.

4.4.3.2 Les risques de fraude possible (fonction achat)

Risques sont multiples à tel point que Montesquieu disait « Tout homme ayant un pouvoir est naturellement porté à en abuser »³⁴. Par ailleurs « il y a éventualité de fraude toutes les fois qu'un pouvoir est exercé sans contrôle ».

Il est indéniable que les risques sont nombreux, nous allons exposer quelques uns³⁵:

- Achats superflus (Exemple: Commande personnelle) ou impossible (non budgété, absence de trésorerie) ;
- Achat qui ne tient pas compte des particularités des produits exprimé par la demande d'achat;
- Surfacturation des biens et services livrés à l'entreprise;
- Biaiser l'appel d'offre ou donner des informations à un soumissionnaire;
- Paiement des travaux fictifs réalisés par les fournisseurs;
- Fraude par réutilisation des documents d'achat ;
- Détournement par oubli des acomptes versés aux fournisseurs;

Nous exposons les mécanismes de fraude liés aux risques ci-dessus.

³³Grant Thornton International, Les fraudes internes et leur détection de la cartographie des risques au dispositif de contrôle, conférence du 25 avril 2008, le Paris, p 05.

³⁴ Sur le site internet www.wikiberal.org/wiki/Montesquieu, date de consultation le 14/04/2021.

³⁵ Moussa Vasi, séminaire, « la prévention de la fraude en entreprise », Cesag, mars 2000, p 11/12.

a) Surfacturation des biens et/ou service livré à l'entreprise³⁶

L'agent ou le service demandeur s'entend avec le fournisseur qui facture les marchandises ou les prestations à des tarifs supérieurs à ceux habituellement pratiqué contre rétrocession à l'agent ou au service.

Dans le cas d'un marché gré à gré, le responsable propose un prix nettement supérieur à celui du marché», le surplus étant entendu au bénéfice de l'acheteur.

Ce type de fraude est facilité par l'absence d'un fichier de fournisseurs avec les prix pour les produits habituellement utilisés par l'entreprise.

b) Paiements des travaux fictifs réalisés par les fournisseurs

Le service ou la personne concernée par les soi-disant travaux traite directement avec le fournisseur en approuvant le bon de livraison ou le bon de service fait proposé par le fournisseur. Ce genre de travaux rapides ou des prestations de service.

Elle peut se manifester autrement par l'attestation d'une réception inexistante ou incomplète et donner le bon à payer pour une facture totalement ou partiellement fictive.

c) Fraude par réutilisation des documents d'achat

La technique utilisée à ce niveau consiste à détacher une liasse de factures (bon de commande, bon de livraison, procès-verbal de réception) et, de connivence avec le fournisseur, à faire établir par ce dernier une autre facture. La nouvelle (fausse) facture est jointe aux documents justificatifs et est réintroduite dans le circuit de comptabilisation et de règlement.

d) Déroger au principe d'égalité des fournisseurs

Les fournisseurs en matière d'appel d'offre peuvent recevoir des informations d'un employé de l'entreprise afin de biaiser le respect d'égalité des fournisseurs;

e) Détournement par oubli des acomptes versés aux Fournisseurs

Le processus est d'accorder des acomptes au fournisseur à la commande et d'un commun accord avec l'agent ou le service fraudeur au non-remboursement de l'acompte accordé par l'entreprise lors du règlement.

³⁶ Moussa Vasi, séminaire, op.cit, p 11/12

4.4.3.3. Le rôle de l'audit interne

Il faut toujours garder à l'esprit que la fraude s'enrichit du manque de transparence, c'est la raison pour laquelle le renforcement perpétuel du système de contrôle interne est d'une importance cruciale et par voie de conséquence, « **La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne** ».

A cet effet, les auditeurs internes doivent aider la Direction générale et le conseil d'administration à prévenir les risques de fraude en évaluant la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne compte tenu des risques spécifiques à chaque métier de l'entreprise. Ceci nécessite que les auditeurs internes s'assurent que :

- Les principes d'organisation retenus renforcent le contrôle interne ;
- Les buts et les objectifs en matière d'organisation sont réalistes ;
- Il existe des règles écrites (ex : code de conduite) décrivant les activités défendues et les mesures devant être prises lorsqu'il y a violation des règles établies ;
- Des règles d'autorisation sont établies et maintenues pour chaque opération ou transaction ;
- Des politiques, pratiques, procédés, rapports et autres moyens sont développés pour contrôler les activités et assurer la protection des biens et ressources de l'organisation, surtout dans les domaines d'activité à risque élevé ;
- Les systèmes d'informations permettent à la Direction d'obtenir des données adéquates et fiables ;
- Les actions nécessaires à l'établissement ou à l'amélioration de systèmes de contrôle interne efficaces et performants sont menées.

Il convient de noter que les auditeurs internes ne sont pas censés être des experts en sécurité et en détection de fraude mais lorsqu'ils découvrent des irrégularités ou des actes illicites, ils doivent avertir les autorités compétentes de l'entreprise et de suggérer par la suite des investigations et des contrôles qui leurs paraîtront nécessaires et effectuer des suivis dans le souci de s'assurer que les procédures et diligences ont été accomplies. En outre, l'existence d'un système de contrôle interne au sein de l'entreprise ne constitue pas généralement une garantie absolue contre le risque de fraude.

En effet, ce système se heurte à des limites qui réduisent son efficacité pour la prévention et la détection de la fraude à titre d'exemple : la fraude managériale, la collusion, les dysfonctionnements et le coût du contrôle interne qui ne doit pas dépasser l'avantage qui en découle). En l'occurrence les auditeurs internes sont censés être vigilants pour empêcher toute personne voulant exploiter les failles du système du contrôle interne ainsi que détecter

Chapitre I Etude théorique de l'audit interne

les indices et les faits suspects pouvant se traduire en fraudes, tous cela afin de combler les limites du système du contrôle interne et de le renforcer sans perdre de vue que l'audit interne est un élément du système du contrôle interne.

Conclusion du chapitre I

L'audit interne est comme étant une activité indépendante par laquelle un professionnel de l'entreprise procède à la révision périodique, des instruments dont dispose la direction pour contrôler et gérer l'entreprise.

L'audit interne est considéré par les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système global de l'entreprise. Son objectif est d'analyser les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils et les recommandations.

En effet, nous avons mis exergue les formes et les normes mises à la disposition de l'auditeur interne, et de voir en quoi consistent la mission d'audit interne et les étapes à suivre que l'auditeur doit accomplir de façon minutieuse. Trois phases fondamentales constituent la mission : phase de préparation, phase de réalisation, phase de conclusion.

On conclut qu'à travers ses différentes activités, l'audit interne joue un rôle majeur.

Chapitre II : la gouvernance d'entreprise

Introduction chapitre II

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

A l'origine, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, c'est-à-dire un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. Donc, il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) appelés la principale aux dirigeants de l'entreprise appelés agents.³⁷

Dans la première section de ce chapitre nous présenterons quelques généralités sur la gouvernance d'entreprise, telles que sa définition, ses mécanismes et ses principes essentiels. Nous traiterons dans un second lieu à travers la deuxième section, les théories principales de la gouvernance d'entreprise. Dans la troisième section, nous abordons les composants et les indices de la gouvernance de l'entreprise et dans la dernière section on va étudier la relation entre l'audit interne et les différents participants de la gouvernance et son apport à la gouvernance d'entreprise.

Section 01 : Définition, mécanismes et principes

Nous allons tout d'abord dans cette section remonter aux différentes définitions de gouvernance d'entreprise, et nous citons ses différents mécanismes et principes.

1.1 .Définition de la gouvernance d'entreprise

Avant de présenter la définition de la gouvernance d'entreprise il est nécessaire de montrer le concept « gouvernance ».

1.1.1. Définitions de gouvernance

La « gouvernance » est une ancienne notion apparue chez les économistes américains, il y a plus d'un demi-siècle .Ronald Coase a, en effet, publié en 1937, un article devenu très célèbre « the nature of the firme » dans le quel La « gouvernance » est une ancienne notion

³⁷ZIANI Abdelhak« *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise* »Thèse de doctorat, Faculté des sciences économique et de gestion, Université aboubekr belkaid, Tlemcen, 2014, p73.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

Apparue chez les économistes américains, dans lequel il expliquait quel 'entreprise émerge car ses modes de coordination interne permettent de réduire les couts de transaction que génère le marche.

L'entreprise s'avère donc plus efficace que le marché pour organiser certains et en particulier par Oliver Williamson, dont les travaux définissent la gouvernance comme « *les dispositifs mis œuvre par la firme pour mener des coordinations efficaces qui relèvent de deux registres : protocoles internes lorsque la firme est intégrée (hiérarchie) ou contrats, partenariat, usage des normes lorsqu'elle s'ouvre à dessous –traitants* »³⁸.

1.1.2. Définition Gouvernance d'entreprise

Le terme anglo-saxon « corporate gouvernance » est souvent traduit en France par l'expression gouvernement d'entreprise ou par gouvernance d'entreprise (GE).

Le gouvernement d'entreprise est défini come étant le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. En fait, comme le souligne Thiveaud, il serait plus judicieux d'utiliser l'expression « gouvernement des grandes entreprises » car les recherches et recommandations portant sur ce sujet sont essentiellement consacrées aux grandes entreprises. Morin assimile le (GE) au « management du management », tandis que Parrat appelle « gouverneurs d'entreprises » les dirigeants qui gèrent leurs entreprises en conformité avec les grands principes de (GE). L'auteur souligne que dans la plupart des pays occidentaux, les entreprises qui étaient jusqu'alors dirigées de façon opaque, *pyramidale* et hiérarchique sont de plus en plus « gouvernées » de façon transparentes consensuelle. L'entreprise était dirigée, elle doit être gouvernée.

Pour Hayfil, le (GE) recouvre l'ensemble des dispositions qui permettent de s'assurer :

- 1) que les objectifs poursuivis par les dirigeants sont légitimes,
- 2) que les moyens mis en œuvre pour atteindre ces objectifs sont adaptée³⁹

Solen Charreaux le (GE) est « *ensembles 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* ».

³⁸ BOUYACOUB Ahmed. « *De la gouvernance des PME-PMI* » regards croisés France –Algérie. L'Harmattan, 2006.p102

³⁹ PARRATA Frédéric. «*La gouvernance d'entreprise*», édition DUNOD, PARIS, 2003.p11.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise est, à la fois une philosophie managériale et un ensemble de dispositions pratiques visant à assurer la pérennité et la compétitivité de l'entreprise par le biais de :

- La définition des droits et des devoirs des parties prenantes
- Le partage des prérogatives et responsabilités qui en résultent⁴⁰

La « corporate gouvernance », est un phénomène qui s'est progressivement répandu dans le monde au cours des années quatre-vingt-dix pour s'imposer aujourd'hui dans de nombreux débats économiques et politiques sous le thème du « gouvernement d'entreprise ». Apparue aux Etats-Unis au début des années soixante-dix en réaction à des scandales financiers mettant en cause de grands groupes industriels et bancaires et leurs dirigeants, elle entraînait une modification des règles du jeu sur les grandes places boursières occidentales et transformait profondément la nature des relations entre mandants et mandataires dans le capitalisme occidental.

La corporate gouvernance se développe ainsi aux Etats-Unis dans les années 80 pour être consacrée en 1993 par la publication des « principes of corporate gouvernance » qui mettent en évidence la dualité du pouvoir au sein du conseil d'administration entre pouvoir de contrôle de l'actionnaire et pouvoir de gestion et d'organisation des dirigeants, et insistent en outre sur la nécessité par le conseil de surveiller ceux qui gèrent la société.

En 1991 l'OCDE publiait un document intitulé « principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise » établi par un group de travail ad hoc. Selon cet organisme, les règles régissant le gouvernement d'entreprise devraient⁴¹:

- Protéger les droits des actionnaires.
- Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Tout actionnaire devrait avoir la possibilité d'obtenir la réparation effective de toute violation de ses droits.
- Reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels que définis par le droit, en vigueur et encourager une coopération active entre la société et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité d'entreprises.

⁴⁰ Voir le code de gouvernance d'entreprise en Algérie, édition 2009, P16.

⁴¹ MOULAY KHATIR Rachid et BENBOUZIANE Mohamed. « *La bonne gouvernance : un préalable à la modernisation et au développement du système bancaire* ». Article .université de Tlemcen. 2008.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

- Garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les éléments pertinents à l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat et le système de gouvernement de cette entreprise.
- Assurer l'orientation stratégique de l'entreprise, un suivi véritable de la gestion par le conseil d'administration et la responsabilité du conseil d'administration vis-à-vis de la société et ses actionnaires.

En clair les recommandations principales du concept de gouvernement d'entreprise sont des lors transparence et les garanties d'une bonne gestion.

Ceci se traduit alors en une série de règles pratiques relatives à la gestion des entreprises, par exemple éviter de trop grandes concentrations de pouvoir, avoir une structure d'administration claire, mettre l'accent sur les intérêts de la société, respecter les droits de tous les actionnaires, octroyer une rémunération justifiée aux administrateurs et aux managers et faire la clarté sur ces rémunérations.

Notons, que la gouvernance d'une entreprise se fonde sur ses valeurs éthiques et sur la volonté collective de ses administrateurs, de ses dirigeants et de ses employés de faire preuve d'une conduite professionnelle axée sur ces valeurs.

Il faut souligner que les objectifs généraux de la gouvernance d'entreprise sont l'optimisation de la performance des sociétés et favoriser toutes les personnes dont les intérêts sont concernés par l'activité de la société ; investisseurs, créanciers et travailleurs.

1.2. Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise ⁴²

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

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

⁴² Charreaux Gérard « *Conseil d'administration et pouvoirs dans l'entreprise* », édition Economica, Paris.1994, p49-79.

1.2.1. Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise

Il existe trois types de mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise qui sont :

1.2.1.1. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les actionnaires

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

Pour les théoriciens, ce phénomène de séparation des fonctions des actionnaires, managers et administrateurs est porteuse non seulement de conflits potentiels mais freinerait aussi leurs intérêts. Selon Charreaux trois raisons peuvent expliquer les raisons des divergences d'intérêts entre propriétaires (actionnaires) et managers⁴³:

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

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

⁴³ Charreaux Gérard «*Vers une théorie du gouvernement des entreprises* », Le gouvernement des entreprises, Charreaux G, édition, coll recherche en gestion, Economica, Paris, 1997, p144-145.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

1.2.1.1.1. L'assemblée générale

L'assemblée générale des actionnaires peut être ordinaire ou annuelle et se réunit au moins une fois par an, elle est l'organe qui rassemble tous les actionnaires d'une personne morale, elle est le moment privilégié pour informer les propriétaires sur la situation de l'entreprise.

Pour Ebondon, les attributions du conseil d'administration peuvent être classées en quatre groupes⁴⁴:

- Elle nomme et /ou révoque les administrations ou les membres du conseil de surveillance ;
- Elle statue après approbation des comptes, sur la répartition des bénéfices ;
- Elle ne participe pas, en principe, à l'administration de la société.

Cette assemblée a pour objet l'examen des comptes annuels, du rapport des administrateurs et du rapport du commissaire (ou du réviseur d'entreprise).

Après l'adoption du bilan, l'assemblée générale se prononce pour un vote spécial sur la décharge des administrateurs et des commissaires pour l'exercice écoulé.

1.2.1.1.2. Le conseil d'administration

Le conseil d'administration est considéré par la théorie de l'agence comme l'un des principaux instruments permettant de protéger l'intérêt des actionnaires. Il est le cœur de la gouvernance⁴⁵, il joue un rôle principal de surveillance et de contrôle des activités de la haute direction.

Le conseil d'administration est le plus important mécanisme de contrôle interne de l'entreprise ayant la responsabilité ultime de son bon fonctionnement.⁴⁶ Son rôle est clair, il est chargé de convoquer les assemblées générales, nommer et révoquer le président du CA et les dirigeants, contrôler la gestion de l'entreprise, adopter la stratégie, arrêter les comptes et contrôler la qualité de l'information.

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

⁴⁴ Ebondo Wa Mandzila, «*Gouvernance de L'entreprise: une Approche par L'audit ET le Contrôle Interne*», édition L'Harmattan, Paris, 2005, p.38

⁴⁵ ZIANI Abdelhak, op.cit, P 98.

⁴⁶ . Fama E et Jensen M., «*Separation of ownership and control*», journal of law and Economics, n°26, 1983, P 301-325.

1.2.1.1.3. Le commissaire au compte

Selon la loi 10-01 du 29/06/2010, l'article 22 « est commissaire aux comptes, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »⁴⁷.

Les commissaires aux comptes ont trois missions principales⁴⁸ : mission permanente de contrôle, mission d'information et mission d'alerte.

- **Mission permanente de contrôle** : le commissaire aux comptes exerce un contrôle sur la situation comptable et financière de la société, cette mission consiste à vérifier les comptes et les valeurs de la société, à contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Le commissaire aux comptes doit vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société. Le commissaire aux comptes peut vérifier les comptes ou les refuser ou les certifier avec réserves.

- **Mission d'information** : le commissaire aux comptes peut informer l'assemblée générale des actionnaires de la situation de la société et de certains aspects de la vie sociale.

- **Mission d'alerte** : le commissaire aux comptes alerte les dirigeants et les actionnaires sur la dégradation de la société contrôlée.

1.2.1.2 .Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés

Avant, il n'y avait aucun rôle des salariés en ce qui concerne le contrôle des dirigeants. Selon la théorie économique traditionnelle, il y a séparation fondamentale entre les salariés (producteurs) qui participent directement à la production et les capitalistes qui possèdent des moyens de production. Aujourd'hui, le rôle des salariés devient plus que jamais un rôle incontournable au sein de l'entreprise, les salariés occupent Aujourd'hui une place centrale dans le système de la gouvernance de l'entreprise.

⁴⁷ Loi N°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé, Article 22.P.6

⁴⁸ Ebondo Wa Mandzila (E) op.cit,P39.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

Pour Charreaux et Desbrières, les salariés sont considérés comme étant des porteurs de ressources.⁴⁹Par conséquent, ils doivent aussi prétendre à la valeur créée, au même titre que les actionnaires, créanciers ou dirigeants.

1.2.1.3 .Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les parties prenantes

Pour la théorie des parties prenantes, l'entreprise ne se compose pas uniquement d'actionnaires et de salariés, d'autres partenaires, peuvent aussi influencer sur le bon fonctionnement de celle-ci, que sont les banques, les clients, l'Etat et les fournisseurs.

1.2.1.3.1. Le contrôle des dirigeants par l'Etat

L'objectif de ce type de contrôle est de garantir l'intérêt général de toutes les parties. L'intervention de l'Etat dans la gestion de l'entreprise se fait directement ou indirectement. En ce qui concerne les contrôles directs, les agents de l'Etat comme par exemple, les inspecteurs du travail et les contrôleurs d'Etat ont pour mission de s'assurer que le dirigeant n'a pas adopté un comportement opportuniste. Pour les entreprises ou l'Etat est actionnaire majoritaire, le contrôle est effectué par la cour des comptes⁵⁰.

1.2.1.3.2. Le contrôle des dirigeants par les banques

Le comportement des dirigeants peut être aussi contrôlé par un autre acteur qui n'est que la banque. Les banques, jouent ce rôle du fait qu'ils sont considérés comme étant des actionnaires, ou créancière ou les deux à la fois. Dans le premier cas, les banques contrôlent les actions des dirigeants par le conseil d'administration ce mécanisme a été déjà abordé. Pour le deuxième cas, ou les banques deviennent créancières, le contrôle se fait par une capacité de recueil et de traitement de l'information qui les place en position de lutter contre l'opportunisme des dirigeants.

-présenter les caractéristiques de l'entreprise (historique, les dirigeants, l'activité, le marché, les moyennes mises en œuvre, le patrimoine de l'entreprise, les modalités de règlement, les autres banques partenaires de l'entreprise) ;

⁴⁹ Charreaux G. et Desbrières P, «*Gouvernances des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale*», Finance-Contrôle- Stratégie, Vol.1, n°2,1998, pp.57-88.

⁵⁰ Ebondo Wa Mandzila, op.cit, P 47.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

- préciser l'objet du crédit, expliquer les raisons exactes de la demande et du montant du crédit ;
- justifier de l'opportunité du crédit demandé ;
- indiquer les garanties proposées (exposer les sûretés susceptibles d'être proposées en garantie) ;
- définir les modalités de remboursement (exposer de quelle manière l'entreprise sera en mesure de rembourser le crédit : soit par encaissement de créances, ou par des revenus engendrés par le futur investissement et la capacité d'auto financement. C'est à partir de ses informations recueillies que la banque accepte ou refuse le crédit demandé.⁵¹

1.2.1.3.3. Le contrôle des dirigeants par clients et fournisseurs

Les clients jouent un rôle important au sein de l'entreprise, la compétitivité de l'entreprise, sa performance et la création de la valeur ajoutée, dépendra de sa capacité à satisfaire toutes les exigences des clients.

Les fournisseurs peuvent compromettre la rentabilité d'une entreprise si celle-ci ne répercute pas dans ses prix les hausses des coûts. En second lieu, les fournisseurs peuvent contrôler les comportements des dirigeants en lui exigeant des délais de règlement plus courts ou décider de se retirer du marché.

1.2.2. Les mécanismes externes de gouvernance

Nous distinguons deux types de mécanismes de gouvernance externe :

- Le marché des biens et des services ;
- Le marché financier.

⁵¹ Ebondo Wa Mandzila, op.cit, P 45-46.

1.2.2.1. Le marché des biens et des services

Pour Demsetz, un dirigeant qui opte pour une stratégie visant à satisfaire seulement ses intérêt au déterminent des intérêts des actionnaires peut contribuer à rendre l'entreprise moins compétitive.

La mauvaise gestion influence sur le résultat de l'entreprise, ce qui pourrait rendre cette entreprise défaillance, c'est -à- dire le risque d'une dégradation de la compétitivité qui doit limiter l'opportunisme du dirigeant. Plus la concurrence sera forte, plus ce mécanisme sera efficace⁵².

1.2.2.2. Le marché financier

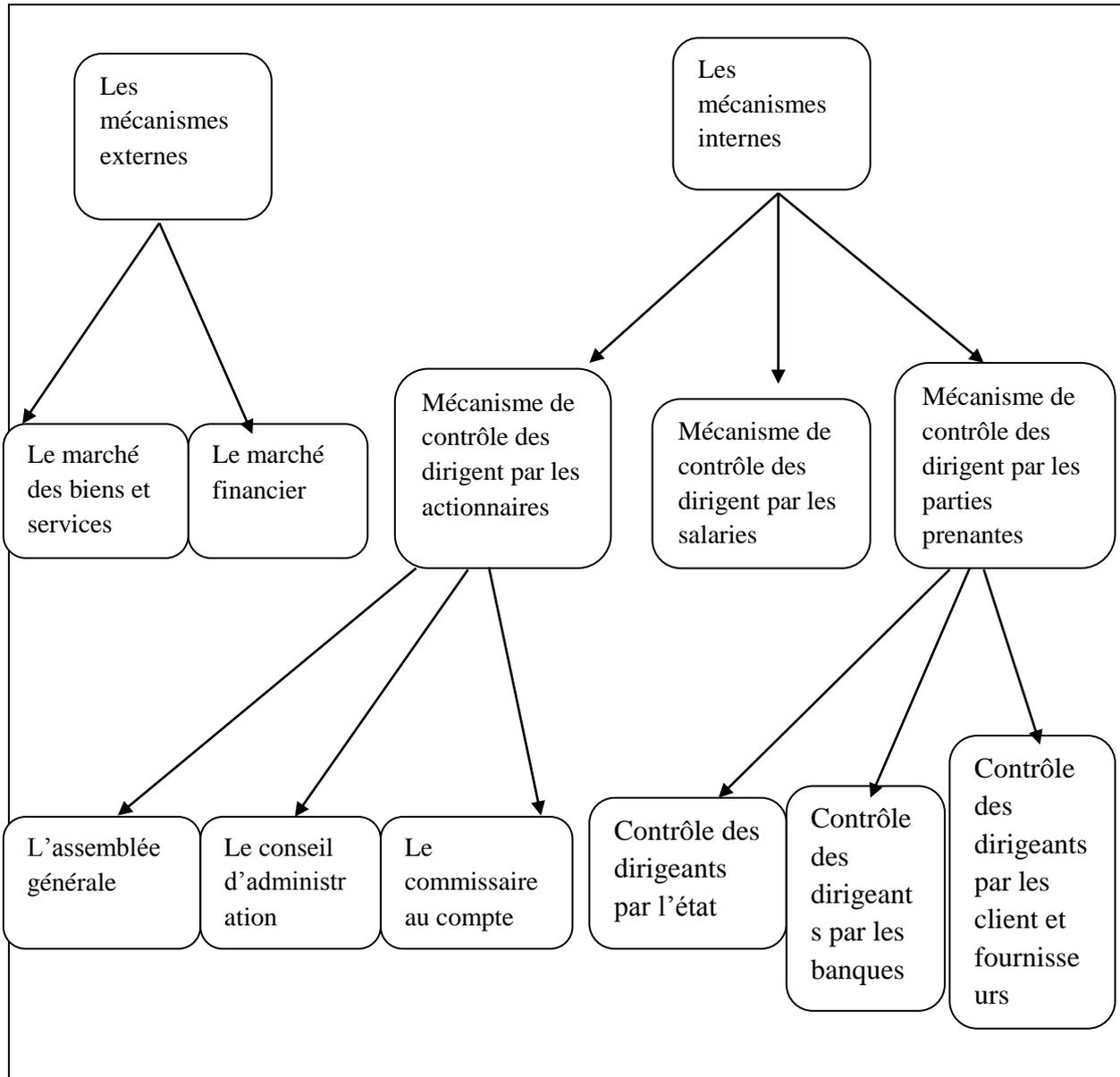
Le marché financier et la concurrence entre les dirigeants sont considérées comme étant un moyen de contrôle le plus efficace. Les actionnaires peuvent vendre leurs titres en cas de mauvaise gestion, ce qui signifie que les dirigeants vont perdre leurs avantages. Selon Manne, les dirigeants devraient répondre aux exigences des actionnaires surtout face à une pression que peut exercer le marché financier, cela veut dire, que les entreprises les mieux gérées voient les cours de l'action monter.⁵³

La figure suivante résume les mécanismes de gouvernance élaborée par nous.

⁵² Demsetz H, «The Structure of Ownership and Theory of The Firm», Journal of Law and Economics, 1983, p 375-390.

⁵³ Demsetz H.,«*The Structure of Ownership and Theory of The Firm*» Journal of Law and Economics, 26 june1983, p 375-390.

Figure N°04 : les mécanismes internes et externes de gouvernance d'entreprise :



(Source : Etablis par nos soins à partir des définitions précédemment citées.)

Le tableau ci-après présente le croisement de l'intensité des mécanismes non spécifique et spécifiques.

Tableau n°03 : autres mécanismes de gouvernance d'entreprise

	Mécanismes spécifiques	Mécanismes non spécifiques
Mécanismes intentionnel	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contrôle direct des actionnaires (assemblée) ▪ Conseil d'administration ▪ Systèmes de rémunération, d'intéressement ▪ Structure formelle ▪ Auditeurs internes ▪ Comité d'entreprise ▪ Syndicat « maison » 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Environnement légal et réglementaire ▪ Syndicats nationaux ▪ Auditeurs légaux ▪ Associations de consommateurs
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Réseaux de confiance informels ▪ Surveillance mutuelle des dirigeants ▪ Culture d'entreprise ▪ Réputation auprès des salariés (respect des engagements) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Marchés des biens et services ▪ Marché financier (dont prises de contrôle) ▪ Intermédiation financière ▪ Crédit interentreprises ▪ Marché du travail ▪ Marché politique ▪ Marché du capital social ▪ Environnement « sociétal » ▪ Environnement médiatique ▪ Culture des affaires ▪ Marché de la formation

Active

(Source : G, Charreaux, « vers une théories du gouvernement des entreprises », édition Economica 1997, p 427.)

1.3. Les principes de gouvernance

La commission de L'Union européenne retient cinq principes fondamentaux qui guident la gouvernance et lui permettent d'atteindre le niveau d'une bonne gouvernance⁵⁴:

- L'ouverture ;
- La participation ;
- La responsabilité ;
- L'efficacité ;
- La cohérence.

⁵⁴PARRAT Frédéric, « Théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise pour les conseils d'administration et les administrateurs », édition Maxima, Paris, 2014, p69-70.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

L'UE recommande que ces principes de bonne gouvernance soient appliqués aussi bien au niveau de L'Union qu'au niveau national, régional et local.

La construction de l'UE s'appuie sur des piliers essentiels : la démocratie, la décentralisation qui permettent aux « décisions d'être prises le plus près possible du citoyen » et l'efficacité économique.

D'après l'OCDE la bonne gouvernance est à la fois le résultat et le facteur dynamique des principes fondamentaux d'une démocratie ; à savoir⁵⁵:

- L'égalité ;
- La participation ;
- La transparence ;
- La responsabilité ;
- Le contrôle ;
- L'alternance.

Le projet de constitution européenne confirme ces exigences en retenant comme principe :

- Le principe d'égalité démocratique;
- Le principe de la démocratie représentative ;
- Le principe de la démocratie participative.

Pour que la concertation soit la résultante de la liberté et de la responsabilité, elle doit aboutir, après la confrontation des idées, à un consensus minimal entre les différents intérêts. Cette démarche est basée sur des principes démocratiques :

- La concertation doit être ouverte à tous ;
- La société doit être représentée par des élus librement et démocratiquement désignés ;
- La concertation doit aboutir à une participation effective à la définition des objectifs, à leur application, et à l'évaluation des résultats.

1.3.1. La transparence

Est l'un des fondements de la bonne gouvernance, un facteur conduisant à la rigueur, constituant une barrière sérieuse aux détournements, aux surcoûts et à la corruption. C'est le principe le plus difficile à concrétiser sur le terrain, à cerner et à cibler.

⁵⁵ LAKHLEF Brahim, « *Qualité des institutions réformées et résultats économiques* », Alger-Livres Editions 2013, 58-59

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

Son évaluation est compliqué car le recueil des informations est délicat et peut être subjectif. Les informations ne sont pas, en général, vérifiables. La désignation d'une situation de corruption est parfois déduite et non matérialisée par des documents.

1.3.2. La responsabilité

Implique l'obligation des auteurs à rendre compte, et réclame du citoyen d'être conscient de l'importance des enjeux. Il doit être apte à hiérarchiser les priorités et faire passer l'important avant l'accessoire et respecter les positions des autres.

Section 02 : Les théories fondamentales de la gouvernance de l'entreprise

La deuxième section se proposera de mettre la lumière sur les différentes théories, dont la théorie des droits de propriété, théorie de l'agence, la théorie des coûts de transactions et La théorie d'enracinement.

2.1. Les théories de la gouvernance de l'entreprise

Le principal objectif de la gouvernance de l'entreprise consiste à expliquer les différentes structures organisationnelles qui peuvent gouverner une entreprise. Ces dernières se résument en différentes théories. En effet, plusieurs théoriciens ont essayé d'éclairer le phénomène à travers des études et des quêtes sur le terrain. Dans ce chapitre nous allons présenter les plus importantes théories.

2. 1.1.La théorie des droits de propriété ⁵⁶

Les théoriciens des droits de propriété ont cherché à comprendre le fonctionnement interne des organisations en s'appuyant sur le concept même de droit de propriété. Comme le souligne Amann, le but poursuivi par cette théorie est de comprendre comment tel ou tel type de droit de propriété influence tel ou tel type de système économique.

La théorie des droits de propriété s'est intéressé de plus près aux liens existant entre l'efficacité des entreprises et la structure de la propriété.

⁵⁶ MENASRIA Nabil. « *La gouvernance des entreprises à travers le cas de l'autorité de régulation de la poste et de télécommunications (ARPT)* ». Article. Revue économie et management. Université de Tlemcen. Algérie.2008.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

A partir de la séparation traditionnelle des droits propriété en trois catégories⁵⁷ (**l'usus** et **fructus** et **l'abusus**). L'usus qui constitue le droit d'utiliser un bien ; le fructus qui correspond au droit d'en percevoir les fruits ; et l'abusus qui correspond au droit de vendre le bien, Furuboton et Pejovich ont propose une typologie des grands types de propriété des firmes ainsi :

-**Dans l'entreprise capitaliste** : l'usus, l'abusus et le fructus sont regroupe entre les mains d'une même personne : le propriétaire ou l'entrepreneur .Il n'y a donc pas de séparation entre les fonctions de décision et les fonctions de propriété ce qui devrait conférer a l'entreprise capitaliste une plus grand efficacité ;

- **Dans l'entreprise managériale** (l'exemple type est la grande société anonyme au capital dispersé), les droits de propriété sont en revanche démembré .le propriétaire possède le fructus et l'abusus donc il et le droit de vendre ses titres de propreté alors que le gestionnaire est détenteur de usus du droit de propriété puisqu'il gère e l'entreprise au quotidien. Donc cette séparation sur la firme est supposée engendre des conflits d'intérêts entre le propriétaire et le manger no propriétaire car les dirigeants qui ne détiennent qu'une faible part du capital ne cherchent pas forcement a maximiser la richesse des actionnaires. Si le capital et très dispersé.les dirigeants bénéficient d'une plus grande indépendance et les capacités de contrôle des actionnaires sont affaiblies. L'entreprise managériale serait donc moins efficace que la firme capitaliste.

Williamson a une analyse plus nuancée : s'il admet que le démembrement des droits de propriété procure aux équipes dirigeants de plus grands marges de main œuvre, il considère que celles –ci peuvent les utiliser trois façons différentes :

- 1) cherche à maximiser leur salaire tout ne maximisant le profit pour les actionnaires,
- 2) cherche à maximiser leur salaire mais sans se soucie de l'intérêt des actionnaires,
- 3) engage des dépenses personnelles pour augmenter leur consommation personnelle au détriment des actionnaires.

- **Dans l'entreprise publique** : l'usus est détenu collectivement par l'ensemble des salaries alors que le fructus el l'abusus sont possèdes par l'état ou les pouvoirs publics. Ce type d'entreprise est donc censé être par nature inefficace. Gomez note ainsi que dans l'entreprise publique, » les salaries ont tous ensembles intérêt a ce que l'entreprise progresse mais pris individuellement, chacun préfère travailler le mois possible ».

⁵⁷ MENASRIA Nabil, op. cit.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

La théorie des droits de propriété a parfois été critiquée car son objectif premier était de montrer, de façon peut-être un peu trop simpliste, la supériorité des systèmes de propriété privés sur les formes des propriétés collectives. Dans le prolongement de la théorie des droits de propriété, la théorie de l'agence va s'attacher à mettre en exergue les mécanismes de contrôle qui, dans l'entreprise managériale, vont permettre de résoudre les conflits d'intérêt entre actionnaires et managers.

2.1.2. La théorie de l'agence

Le point de départ de la théorie de l'agence est donné par un texte publié en 1976 par Jensen et Meckling dans le *Journal of Financial Economics*. Pour ces auteurs, il existe dans toutes les firmes managériales une divergence d'intérêt potentielle entre les actionnaires et les managers non propriétaires. Les deux parties étant liées par une relation d'agence pour Jensen et Meckling, « il existe une relation d'agence lorsqu'une personne a recours aux services d'une autre personne en vue d'accomplir en son nom une tâche quelconque ». Dans le cadre de la relation d'agence actionnaire/dirigeant, le principal (actionnaire) va confier l'usage de son droit de propriété à un agent (le gestionnaire), à charge pour ce dernier de gérer conformément aux intérêts de son principal. Comme le précise la théorie des contrats, chacune des deux parties a en fait intérêt à participer à l'échange car les actionnaires ont besoin du capital humain possédé par les dirigeants et ces derniers ont besoin des capitaux que détiennent les actionnaires.

La théorie de l'agence appréhende l'entreprise comme un véritable nœud de contrats au sein duquel s'établit l'ensemble des relations entre les différentes parties prenantes (les « stakeholders », parmi lesquels on trouve tous ceux qui ont une créance légitime sur la firme : actionnaires, dirigeants, cadres et salariés, fournisseurs, clients, banque et autres prêteurs, collectivités locales, l'Etat ...). Les théoriciens de l'agence focalisent leur attention sur la relation actionnaires/dirigeants considérée comme source potentielle des conflits d'intérêt les plus importants. Dans cette acception, chaque entreprise va devoir mettre en place un système de gouvernement d'entreprise spécifique pour favoriser l'alignement des intérêts des managers sur ceux des actionnaires. Étant entendu que d'un point de vue théorique, seules les entreprises qui auront su rendre compatible les intérêts des actionnaires avec ceux des managers sont censées survivre sur le long terme.⁵⁸

⁵⁸ Frédéric Parrat. « *Le gouvernement d'entreprise* », op. cit, 2003, p14

2.1.3. La théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts a été principalement développée par Williamson à partir de 1975. Elle découle d'une intuition de Coase et doit aussi beaucoup, pour certains développements récents à North.

Cette théorie se focalise sur les mécanismes de coordination entre les agents économiques : les structures de gouvernance, qui reposent sur des contrats, des organisations, des institutions. La théorie des couts de transaction considère que les agents économiques mettent au point ces mécanismes de coordination pour essayer de maximiser leur efficacité en minimisant les couts de transaction et de production. La transaction est l'unité d'analyse de la théorie. Il s'agit de l'échange de biens ou de services entre deux unités techniquement séparables. La relation bilatérale constitue donc le fondement de l'analyse, mais elle peut être ensuite étendue à des systèmes relationnels plus de centralisation des offres et des demandes et de définition d'un prix.

La théorie des couts de transaction identifie trois alternatives principales. Le «marché » correspond au cas où le contrat est le plus complet et son exécution repose sur des institutions extérieures comme le système judiciaire. La « hiérarchie » consiste à confier à une des parties un droit de commande sur l'autre et l'exclusivité de la capacité à trancher les conflits et à sanctionner les comportements opportunistes. La forme « hybride », elle, consiste à aménager un mécanisme de négociation pour assurer le pilotage des actifs et la résolution des conflits.⁵⁹

Les coûts de transactions sont donc : « l'ensemble des couts qu'implique toute transaction marchande au-delà du prix d'achat ou de vente d'un bien ou d'un service ». Ces couts de l'échange marchand expliquent qu'il puisse être, le cas échéant, moins couteux d'organiser la production d'un bien en l'intégrant à une entreprise plutôt que de l'acheter («faire » plutôt que « faire faire »).⁶⁰

⁵⁹ Robert le DUFF, « *encyclopédie de la gestion et du management* » EGM, édition DALLOZ, Paris, 1999, p218- 219.

⁶⁰ HADJAR Assia, « gouvernance et performance des PME dans les pays transition », thèse de doctorat en science économique, Faculté des sciences économique et de gestion, université Abou Baker Belkaid, Tlemcen 2015, p 32 .

2.1.4. La théorie d'enracinement

La théorie de l'enracinement prétend que les dirigeants ont la capacité effective de conserver leurs places en évinçant les dirigeants concurrents ou en rendant leur révocation plus difficile ou plus coûteuse. En s'enracinant, les dirigeants augmentent leur espace discrétionnaire ce qui, pour la théorie de l'agence, peut potentiellement détruire de la valeur car les dirigeants enracinés sont supposés capter des ressources qui doivent revenir aux actionnaires, voire aux autres parties prenantes.

Pour Shleifer et Vishny (1989), les dirigeants qui souhaitent s'enraciner cherchent soit à réduire les risques d'éviction soit à augmenter les coûts inhérents à leur départ. L'enracinement passe le plus souvent par un accroissement de l'espace discrétionnaire afin de réduire l'efficacité des mécanismes de contrôle qui peuvent être détournés de leur finalité au profit des manager⁶¹

La théorie de l'enracinement expose le fait que les différents acteurs internes d'une entreprise (dirigeants, salariés) ont tendance à développer des stratégies en vue de préserver leur statut dans l'organisation de l'entreprise. L'objectif le plus souvent invoqué ou inconscient, est de rendre coûteux leur remplacement. Les dirigeants peuvent ainsi développer une stratégie qui les rend encore un peu plus indispensable au bon fonctionnement de l'entreprise⁶².

Section 03 : Les composantes et les indices de la gouvernance de l'entreprise

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

Dans cette section nous abordons les ces composants de gouvernance et les indices de la gouvernance de l'entreprise.

⁶¹ PARRAT. Frédéric, « *Théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise pour les conseils d'administration et les administrateurs* », op.cit, p 71-72.

⁶²« *La définition de la théorie de l'enracinement* » ; <http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-T/Theorie-de-l-enracinement.html>, consulté le(10/03/2021).

3. 1.Les composantes de la gouvernance d'entreprise

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

3.1.1. Le conseil d'administration

Le conseil d'administration est l'un des acteurs essentiels dans le processus de gouvernance d'entreprise. Il est le cerveau de la société.⁶³ En effet, la théorie de l'agence l'a défini comme suit 'l'un des principaux instruments permettant de remédier les carences des gestionnaires instruments⁶⁴ Dans ce cadre, Hamalin et Weisbach le qualifient au « cœur de la gouvernance », ce mécanisme de contrôle interne est chargé de défendre l'intérêt des actionnaires et lutter contre les gestionnaires non compétents.

3.1.1.1. La composition du conseil d'administration

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

3.1.1.1.1. Le courant de l'homogénéité

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

« Le modèle standard » considère qu'un bon conseil d'administration est caractérisé par la présence d'un certain nombre d'administrateurs indépendants. Dans ce cadre, Fama et Jensen, considèrent les administrateurs externes comme des bons contrôleurs, agissant dans les meilleurs intérêts de la firme pour développer une bonne réputation d'expert dans le contrôle⁶⁵.

⁶³ <http://www.creda.ccip.fr/colloques/pdf/2005gouvernance/gouvernance-actes.pdf?consulté> le (20/02/2021).

⁶⁴ Jensen M.C., et Meckling W.H. 1976. «*Theory of the Firm: Management behaviour agency costs and Ownership Structure*», in Journal of Financial Economics, Vol.3, pp.305-360.

⁶⁵ Fama E.F, Jensen M.C., 1983, «Separation of ownership and control», Journal of law and Economics, n°26.p30.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

C'est pour quoi, la plupart des sociétés obligent la présence des administrateurs indépendants dans leur conseil. Dans ce cadre, l'étude réalisée par Ernst et Young en 2010 intitulé « panorama des pratiques de gouvernance des sociétés cotées française »⁶⁶ montre que le nombre d'administrateurs ont consolidé leur position dans la grande majorité des sociétés.

3.1.1.1.2. Le courant de la spécificité

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

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

3.1.2. Le comité d'audit

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

Tout comme pour le conseil d'administration, les facteurs clés de succès du comité d'audit sera dépendre des compétences et des attributs de ses membres. Encore plus, l'accent est mis sur des aspects tels que l'engagement de temps, la littérature financière, et surtout de l'indépendance.⁶⁷

3.1.2.1. Le rôle du comité d'audit

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

⁶⁶ <http://www.ernstetyoung.org>, consulté le (15/04/2021).

⁶⁷ <http://www.hyse.com/pdfs/blueribb.pdf>, consulté le (15/04/2021).

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

L'étude menée par PWC sur « les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012 » a montré que le rôle du comité d'audit sera en particulier de:⁶⁸

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

3.1.3. La direction générale (Le management)

La qualité du comportement des entreprises est un terme critique en termes de gestion de compétence, et fait souvent l'objet des médias lorsque les sociétés échouent⁶⁹.

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

« Le cadre dirigeant est un élément clé de la gouvernance d'entreprise. Alors que le conseil d'administration s'est chargé de fournir ces cadres, de même les cadres dirigeants devrait assumer ce rôle de surveillance en prenant considération le respect des chefs hiérarchique dans les secteurs d'activité spécifique. Les décisions les plus importants devraient prendre par plus d'une personne ». ⁷⁰

3.1.4. Les parties prenantes

Avant de présenter les différents types des parties prenantes il est nécessaire de montrer premièrement la définition de partie prenante.

3.1.4.1. Définition de la partie prenante

La définition de partie prenante n'est pas fixée⁷¹ En effet, il y a presque un ensemble de définitions variables de ce qu'est une partie prenante (stakeholders) et ceux qui en font.

⁶⁸ www.pwc.com/ consulté le (06/04/2021).

⁶⁹ Ziani abdelhak, op. cit, p92

⁷⁰ <http://www.bis.org/publ/bcbs56.pdf> consulté le (06/04/2021).

⁷¹ Idem, p93.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

Selon Christine Mallin, le terme partie prenante peut englober un long éventail d'intérêts, il se rapporte à n'importe quel individu ou groupe d'intervenants sur lesquels les activités de la compagnie ont un impact.⁷² Ce qui signifie, qu'en dehors des actionnaires, les parties prenantes comprennent : les employés, clients, Banques, fournisseurs et d'autres créanciers, différents groupes de pressions et administration (gouvernement)- en réalité n'importe quel individu influencé par les activités de l'entreprise. Cette définition est utile, bien qu'il n'inclue pas tous les membres et les institutions qui sont influencés par l'activité de l'entreprise.⁷³

3.1.4.2. Les types des parties prenantes

Deux types de parties prenantes qui ont été définis⁷⁴ :

3.1.4.2.1. Les parties prenantes internes

Il existe deux grandes catégories de parties prenantes situées à l'intérieur de l'entreprise :

- **Les actionnaires** : ils détiennent des actions, ils apportent donc des fonds propres à l'entreprise. Il peut s'agir d'actionnaires individuels ou d'investisseurs institutionnels (c'est-à-dire de professionnels de la gestion collective de l'épargne pour le compte des ménages). Les actionnaires attendent de l'entreprise qu'elle leur verse des dividendes à la hauteur de leurs attentes ;
- **Les salariés** : par leur travail, leurs compétences et leur implication, ils contribuent à l'activité et au bon fonctionnement de l'entreprise. Ils attendent donc de l'entreprise qu'elle leur offre une rémunération adaptée, un travail et des conditions de travail intéressants.

3.1.4.2.2. Les parties prenantes externes

L'entreprise est en relation directe ou indirecte avec des acteurs économiques qui lui sont extérieurs, puisqu'ils se situent dans son environnement. Chacun de ces acteurs peut influencer la réalisation des objectifs de l'entreprise ou être influencé par elle. On peut citer :

⁷²Mallin C., «Corporate Governance», 2nd Edition, Oxford, Oxford University Press, 2007. p.49.

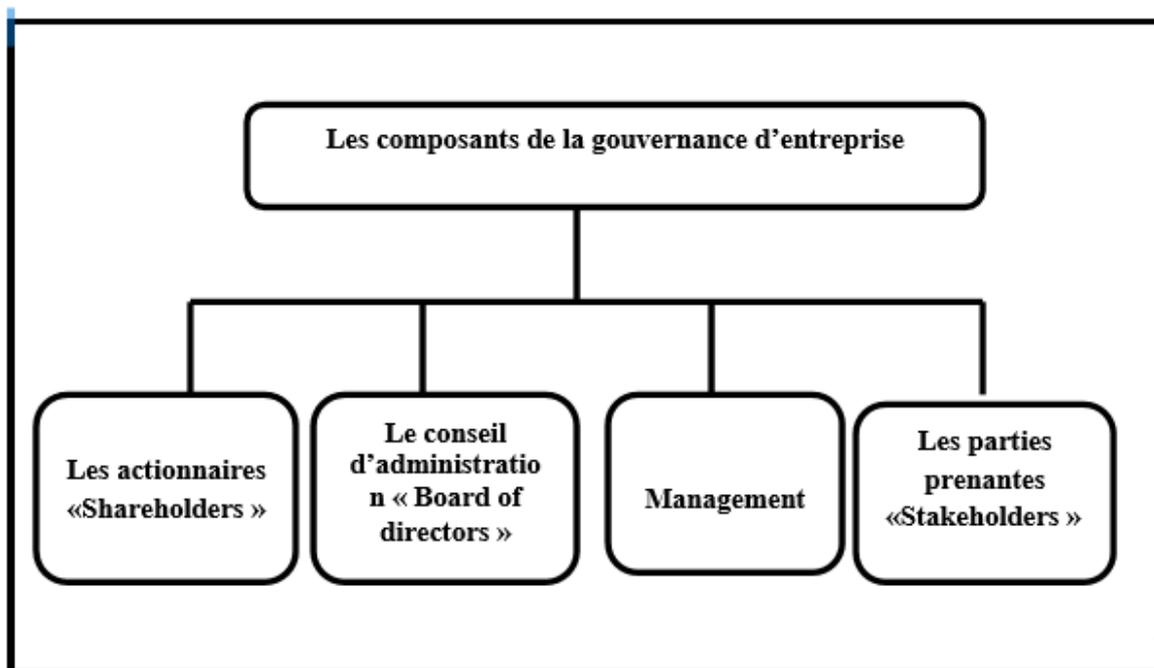
⁷³Du Plessis J.J., Hargovan A., Bagaric M., et al., «*principles of contemporary corporate Governance*», 2nd Edition, Cambridge university press, New York, 2008, p.2.

⁷⁴ Synthèse 5 parties prenantes, contre-pouvoirs et gouvernance de l'entreprise disponible sur Site internet : bruyeres-lyc.spip.ac-rouen.fr PDF.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

- **Les clients** : dont les attentes concernent en particulier le prix, la qualité, la sécurité des biens et services et les délais ;
- **Les fournisseurs** : avec leurs objectifs, notamment en termes de prix, de volume de ventes et de solvabilité de l'entreprise ;
- **Les banques** : qui assurent le financement de l'activité de l'entreprise et attendent d'elle le remboursement des sommes empruntées ainsi que le paiement d'intérêts ;
- **L'Etat et les collectivités locales** : qui attendent de l'entreprise le paiement des impôts, taxes et cotisations sociales, mais aussi qu'elle mène des actions en termes d'emploi ;
- **Les associations et ONG (Organisations Non Gouvernementales)**, dont les attentes sont diverses : défense des intérêts des consommateurs, respect des critères environnementaux et sociaux.

Figure N°05 : les composantes de la gouvernance d'entreprise



(Source : Frank BENDEL, « La gouvernance d'entreprise » édition Economica, 1997, p11.)

3.2. Les indices de la gouvernance d'entreprise

L'évaluation est un outil qui nous permet d'apprécier les résultats et la qualité d'une gouvernance ou d'estimer les retombées de toute réforme visant à corriger ou améliorer un système ou une situation. Les analyses actuelles, pour mieux cerner les réalités, procèdent par la combinaison de plusieurs indicateurs. Aujourd'hui une multitude d'indicateurs et d'indices

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

sont confectionnés pour mesurer des paramètres décrivant un état ou l'évolution d'une situation.

Certaines situations demeurent difficiles à mesurer objectivement. C'est le cas de la transparence qui fait actuellement l'objet de débats entre spécialistes en vue de définir des critères de son évaluation. Cette donnée constitue un élément capital dans l'appréciation de la gouvernance par la Banque Mondiale.

La combinaison de ces indicateurs et indices vient compléter, voire expliquer les indicateurs économiques utilisés rationnellement, comme le taux de croissance, le taux d'inflation, l'évolution des revenus, la structure du commerce extérieur, les équilibres macro-économiques...⁷⁵

3.2.1. L'indice de transition

Cet indice a été élaboré par la BERD pour apprécier l'état d'avancement dans les réformes et le développement des pays de l'ex Europe de l'Est. Il s'apprécie sur une échelle variant de 1 à 4 où le chiffre 4 représente le degré le plus élevé de l'effort de transition ; ce niveau caractérise une situation conforme aux normes des pays les plus libéraux. Par contre le chiffre un (1) représente une situation stagnante où il y a eu peu de réformes concluantes. Cet indice est évalué à partir de plusieurs indicateurs appréciant les efforts en matière de réformes au niveau des entreprises, du marché, de la concurrence, des institutions et dans le secteur des infrastructures de base.

L'évaluation au niveau de l'entreprise porte sur les aspects liés à la nature de la politique de privatisation, son rythme, le degré de sa transparence, le bilan des actions menées.

La politique de restructuration, la qualité de son approche et ses objectifs exprimés en terme de gouvernance, de degré d'autonomie, de rentabilité sont également étudiés et évalués.

⁷⁵ LAKHLEF Brahim, « La bonne gouvernance », édition Dar El Khaldounia, Alger, 2006, p38.

3.2.2. L'indice de la liberté économique ⁷⁶

Cet indice est utilisé pour apprécier les efforts enregistrés en matière de libertés économiques et cerne les obstacles qui s'opposent à ces libertés. Des fondations comme Freedom house ou Heritage foundation calculent cet indice par pays. L'indice varie sur une échelle de 1 et 10.

3.2.3. L'indice de corruption

Cet indice vise à mesurer le degré de corruption par pays. Certains organismes évaluent plutôt les efforts fournis par un pays pour lutter contre la corruption.

Mais les deux approches se rejoignent, puisque le pays qui fournit le moins d'effort pour lutter contre la corruption, se trouve prisonnier des tentacules de ce mal. La corruption constitue un véritable frein au développement économique, mine la société, et détruit le système des valeurs.

3.2.4.L'indice de la libéralisation constitutionnelle

Cet indice vient de faire son entrée dans les évaluations effectuées par la Banque européenne (BERD) et par l'Union Européenne.

Il a été conçu pour apprécier les progrès réalisés par un pays pour faire évoluer le libéralisme constitutionnel et les réformes du marché vers plus d'ouverture, notamment dans les pays récemment intégrés dans l'Union ou candidats à l'adhésion.

Cet indice est calculé à partir de quatre indicateurs très prisés au niveau international, surtout dans l'analyse de la gouvernance des pays.

- ✓ L'indice de la liberté des médias (de Freedom House) ;
- ✓ L'indice de protection des droits de propriété (de Heritage Foundation) ;
- ✓ L'indice de prééminence du droit (de la Banque Mondiale) ;
- ✓ L'indice de la corruption (de la Banque Mondiale).

Cet indice est récupéré par plusieurs observatoires de notation pour évaluer les pays dans ce domaine. L'indice est sur une échelle allant de 0 à 1 où 0 représente une situation caractérisée par le peu de réformes du marché, et 1 qui qualifie une situation où il y a un niveau élevé de libéralisme constitutionnel.

⁷⁶ LAKHLEF Brahim, « *La bonne gouvernance* », op.cit.

3.2.5. L'indice des libertés

Cet indice est établi par Freedom House. Il est défini comme : « une échelle permettant de mesurer le degré de respect d'un ensemble de droits et de libertés politiques et civils sur le terrain et non selon les politiques affichées et non appliquées ».⁷⁷

3.2.6. L'indice mesurant les inégalités, l'indice de Gini

En général, l'inégalité des revenus est estimée par l'indice de Gini. Cet indice se définit comme suit : « le coefficient de Gini est une estimation du degré d'inégalité de la répartition des revenus dans un pays ». L'indice de Gini est un nombre variant de 0 à 1 où 0 signifie l'égalité parfaite (tout le monde a le même revenu), et 1 signifie l'inégalité parfaite (une personne a tout le revenu, les autres n'ont rien). Mais, la réalité est toute autre. L'indice varie en général, entre 0.2 (pays égalitaire, situation peu probable) et 0.8 (pays fortement inégalitaire, situation plausible). C'est le cas actuellement de certains pays d'Amérique latine, d'Asie et d'Afrique.

3.2.7. L'indice IDE par habitant

Cet indicateur sert à mesurer l'importance des investissements directs étrangers opérés dans un pays. Afin de tenir compte de la taille d'un pays, les IDE sont relativisés par rapports au nombre des habitants du pays concerné.

Il convient de signaler que ; plus le climat des affaires est attrayant, et la qualité des institutions remarquable, plus les IDE sont importants.

3.2.8. L'indice de développement humain (IDH)

Par son importance, cet indicateur est devenu incontournable dans toute analyse de politique de développement. Le facteur humain est devenu capital dans l'appréciation du développement d'un pays.

Cet indicateur a été conçu par le PNUD pour apprécier le développement humain sur la base de trois critères :

- ✓ L'espérance de vie ;
- ✓ L'alphabétisation des adultes (le taux de scolarisation) ;
- ✓ Le produit intérieur brut par habitant.

L'indicateur varie sur une échelle allant de 0 à 1.

⁷⁷ LAKHLEF Brahim, « *La bonne gouvernance* », op.cit, p39-41.

3.2.9. Les indicateurs évaluant la gouvernance

L'évaluation de la gouvernance introduit de nouveaux critères liés au contenu de cette notion. Traditionnellement, les critères d'évaluation se limitaient beaucoup plus aux situations et aux évolutions liées à la santé, à l'éducation et aux revenus. Actuellement les critères d'évaluations englobent également les aspects touchant aux libertés, à la démocratisation des institutions, à la qualité des services assurés par le secteur public.

A cet effet, une équipe de spécialistes de la Banque Mondiale (Daniel Kaufman et Aat Kaay) a confectionné une batterie des indicateurs de gouvernance pour 209 pays et ont été publiés en 2004.

Six composantes chiffrables de bonne gouvernance sont prises en compte :

1. Etre à l'écoute et rendre compte ;
2. Instabilité politique et violence ;
3. Efficacité des pouvoirs publics ;
4. Fardeau réglementaire ;
5. Etat de droit ;
6. Lutte contre la corruption.

Section 04: Audit interne, un mécanisme de la gouvernance de l'entreprise

L'audit interne et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme de bonne gouvernance de l'entreprise. Dans l'optique de rendre la confiance entre investisseurs et managers, l'IFA (l'Institut Français des Administrateurs) et l'IFACI ont défini un cadre de relations entre l'audit interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise (le conseil d'administration, la direction générale, l'audit légal et le management des risques), pour montrer les atouts que l'audit interne peut leur apporter dans l'exercice de leurs responsabilités. Il s'agit des conditions dans lesquelles, l'audit interne contribuerait à améliorer la gouvernance d'entreprise.

4.1 . Relation de l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance

Nous allons essayer d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne avec les différents acteurs de la gouvernance d'entreprise (conseil d'administration, la direction générale, et le management des risques).

4.1.1. Audit interne et le conseil d'administration (CA)

Le CA en tant que mécanisme disciplinaire doit définir et respecter les chaînes de responsabilités 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. La mise en place d'un système d'audit interne placé sous l'autorité directe du conseil permet d'atteindre cet objectif.⁷⁸

L'Audit Interne apporte sa compétence au conseil via le comité d'audit, organe spécialisé du conseil d'administration, chargé de contrôler l'information financière et les professionnels qui en vérifient la qualité : les auditeurs externes et les auditeurs internes dont le champ couvert est la connaissance et le suivi des risques. Nous présentons la relation du comité d'audit et d'audit interne dans le schéma suivant :

Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit se matérialisent par la participation permanente ou périodique, du responsable de l'audit interne aux réunions du comité d'audit, selon des modalités retenues par l'entreprise. Le comité d'audit est l'interlocuteur privilégié de la direction de l'audit interne. Il garantit et consacre l'indépendance de l'AI.

L'audit interne apporte aux administrateurs par son intermédiaire, un regard impartial et professionnel sur les risques de l'entreprise et son niveau de sécurité. En l'absence d'un comité d'audit, la relation entre l'audit interne et le conseil d'administration à moins d'efficacité sur la gouvernance d'entreprise.

⁷⁸ Glossaire des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, IIA / IFACI, 2014, p 67.

4.1.2. L'audit interne et l'audit externe

L'auditeur ou commissaire aux comptes (CAC), est mandaté par les actionnaires pour contrôler la fiabilité des informations financières produites par les dirigeants. Il a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, en s'appuyant sur les procédures qui concourent à la production des comptes, c'est-à-dire, l'information comptable et financière. En ce sens, l'audit interne joue un rôle de complémentarité à l'action du commissaire aux comptes.

La convergence entre l'audit interne et l'audit externe se situe au niveau de l'évaluation du contrôle interne et de l'échange de leurs travaux d'audits, même si l'appréhension du contrôle interne diffère entre les deux professions. En effet, là où existe une fonction d'audit interne, les responsabilités du commissaire aux comptes sont réduites et inversement, en présence de l'audit externe la maîtrise des activités se trouve renforcée⁷⁹.

Selon l'IFACI (2009), l'audit interne fournit au CAC une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de l'activité de l'entreprise sur la base d'une analyse des risques opérationnels, de conformité et financiers et sur une évaluation du dispositif de contrôle interne y afférent sous-entendu que, les travaux du CAC sur les comptes dépendent des conclusions sur l'évaluation du contrôle interne. Afin d'éviter de possibles redondances dans l'évaluation du contrôle interne par ces deux acteurs, l'IFA et l'IFACI (2009), préconisent :

- La coordination des travaux des commissaires aux comptes et des auditeurs internes ;
- L'établissement en commun du planning d'interventions afin de minimiser les dérangements causés par les audits ;
- Des réunions de travail périodiques une ou deux fois par an, où chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions ;

L'utilisation par les commissaires aux comptes des travaux de l'audit interne pour réduire d'autant leurs propres investigations tout en conservant l'entière responsabilité de l'opinion exprimée sur les comptes

⁷⁹ P. Schick; J.Vera; O.Bourrouih.Perège, op.cit, 2002, P33.

4.1.3. Audit interne et la direction générale

Dans le processus de création de valeur, les décisions sont prises par les dirigeants mais leur mise en œuvre incombe aux salariés qui peuvent adopter eux-aussi des comportements opportunistes, pouvant détruire la richesse créée. Il faut noter que du point de vue managérial, les organisations sont composées d'individus dont les intérêts divergent. Ainsi, le conflit opposant les salariés, qui représentent le capital travail, aux propriétaires des ressources qui portent essentiellement sur le partage des bénéfices générés par le couple capital/travail que chaque partie estime plus lui revenir⁸⁰. Il revient donc aux managers de mettre en place un système de contrôle efficace des salariés afin de converger les différents intérêts vers l'objectif de l'organisation. Ce contrôle doit porter sur le comportement, le degré de maîtrise de l'activité du salarié et sur ses performances.

4.2 . Apport de l'audit interne à la gouvernance de l'entreprise (GE)

Il s'agit ici de mettre en exergue, l'apport de l'audit interne au processus global de la GE à chaque niveau de sa relation avec les différents participants : le Conseil d'Administration, la Direction Générale, l'Audit légal (CAC), cette relation nous permettons de distinguer respectivement à la réduction de problème d'asymétrie de l'information et l'attribution à la création de la valeur⁸¹.

4.2.1. Audit interne outil de réduction de problème d'asymétrie d'information

La capacité des actionnaires à savoir si les stratégies menées par les dirigeants ne sont pas contraires à leurs intérêts est relative au niveau d'information dont ils disposent. Or, il est admis que, outre l'information comptable et financière, le dirigeant a accès à l'information complète issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il était seul destinataire.

Ce qui lui confère une position de force dans les décisions par rapport aux actionnaires et aux administrateurs. L'audit peut jouer un rôle essentiel dans la réduction de cette asymétrie de l'information notamment dans la détection des fraudes et de leur révélation aux parties prenantes. Ainsi, l'audit contribue à réduire le déséquilibre informationnel en mettant la disposition des actionnaires une partie des informations dont dispose le dirigeant. On distingue trois niveaux d'asymétrie de l'information à savoir⁸² :

⁸⁰ Ebondo Wa Mandzila(E), op. cit, p 52-53.

⁸¹ PIGE (B), « *Gouvernance, contrôle et audit des organisations* », Edition Economica, (2009) Paris. P196.

⁸² Idem, p 198.

Chapitre II la gouvernance d'entreprise

- l'asymétrie d'information entre dirigeants et le conseil d'administration ;
- l'asymétrie d'information entre actionnaires et le conseil d'administration ;
- l'asymétrie d'information entre le marché et les actionnaires lorsque l'entreprise décide d'ouvrir son capital et faire l'appel public à l'épargne.

Pour une meilleure gouvernance d'entreprise varie selon, qu'il s'agit de l'audit externe ou de l'audit interne. L'audit est investi d'une mission d'évaluation du système de contrôle interne, cette mission visant à mettre en évidence les points forts et faibles du ce dispositif qui incombe selon le cas aux commissaires aux comptes dans le cadre d'une mission d'audit légal et à l'auditeur interne ou externe lorsque il s'agit d'audit opérationnel.

La mission d'audit s'achève par l'émission d'un rapport, dans le cas d'audit légal le rapport est destiné aux actionnaires, il les éclaire sur la régularité et la sincérité des comptes présentés ainsi que sur la situation financière et du patrimoine de la société. Dans le cas d'audit interne le rapport est adressé à la DG et au comité d'audit lorsqu'il existe, il est plus riche en information pertinentes, en effet, l'audit interne à une compétence sur toutes les activités de l'entreprise, il signale les points forts et les points faibles⁸³.

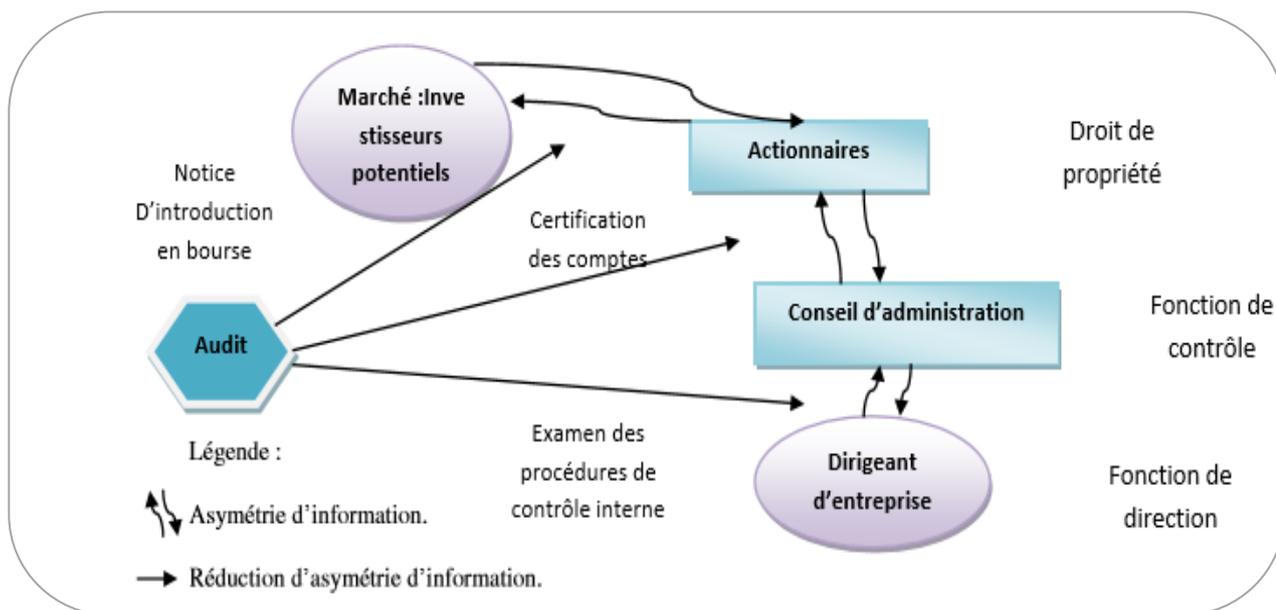
Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise⁸⁴.

Le schéma ci-dessous illustre la contribution de l'audit dans la réduction des trois niveaux d'asymétrie de l'information.

⁸³ Ebondo Wa Mandzila (E), op. cit, P 117.

⁸⁴Idem p. 115.

Figure n°06 : l'audit et la réduction de l'asymétrie d'information



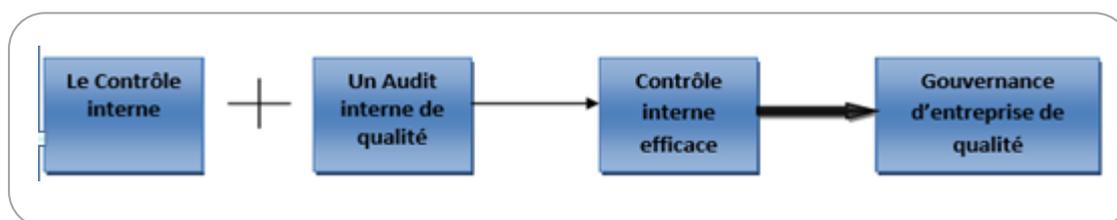
(Source : Pigé B. (2001), « Audit et contrôle interne », p.98)

4.2.2. Audit interne, outil d'aide à la création de la valeur

Parmi les principaux objectifs de l'entreprise, la mise en place d'un système de contrôle interne efficace qui contient un ensemble de procédures de contrôles liés à des secteurs financiers, comptabilités, organisations et administratifs, afin de garantir le bon fonctionnement dans l'entreprise et de respecter les politiques mises en place.

Un contrôle interne efficace signifie une maîtrise des risques. Et l'audit interne parvient à aider l'organisation à maîtriser ses risques, et contribue à créer de la valeur.

Figure N°07: Relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise



(Source : Ebondo Wa Mandzila (E), 2003. P. 7.)

4.2.2.1. Définitions de système de contrôle interne

Le système de contrôle interne, est aujourd'hui une obligation nécessaire pour une entreprise qui veut assurer ses rapports financiers et garantir l'efficacité et l'efficience de ces opérations. Nombreuse sont les sociétés à disposer depuis longtemps déjà d'un SCI. La disjonction du propriétaire à la gestion ainsi que la taille volumineux de l'entreprise ont conduit à une attention accrue au système du contrôle interne.⁸⁵

4.2.2.2. La définition de contrôle interne

Avant de présenter la définition du contrôle interne il est nécessaire de montrer le concept « contrôle ». En effet, selon le dictionnaire de la langue française Larousse, le mot contrôle est défini comme action de contrôler quelque chose, quelqu'un, de vérifier leur état ou leur situation au regard d'une norme⁸⁶, il porte le synonyme de l'inspection. Pour ISO, le contrôle est 'l'évaluation de la conformité par observation et jugement accompagné si nécessaire de mesures, d'essais ou de calibrage⁸⁷.

Il est en effet défini selon L'IIA (Institut des auditeurs Internes), comme toute mesure prise par le management, le conseil et d'autre parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance que les buts et objectifs seront atteints⁸⁸. Pour ce qui est du système de contrôle interne, ce dernier, est défini par le COSO (Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission) comme étant une « Opération influencer mis en ouvre par un conseil d'administration bien organisé.

4.2.2.3. Impact du contrôle interne sur la gouvernance de l'entreprise(GE)⁸⁹

Les points sur lesquels l'auditeur doit porter son appréciation équivalent aux objectifs généraux du contrôle interne. Ce qui revient à dire qu'évaluer les risques relatifs au GE, c'est vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation. On déduit cette relation entre les deux facteurs : un contrôle interne efficace implique une gouvernance d'entreprise de qualité. Cette relation peut être illustrée comme suit

⁸⁵ Anne, F A., « *L'intelligence collective du contrôle interne* » [sur ligne], <disponible sur l'adresse : www.ifaci.com/dl.php?table=ani...L-intelligence-collective consulté le (08/04/2021).

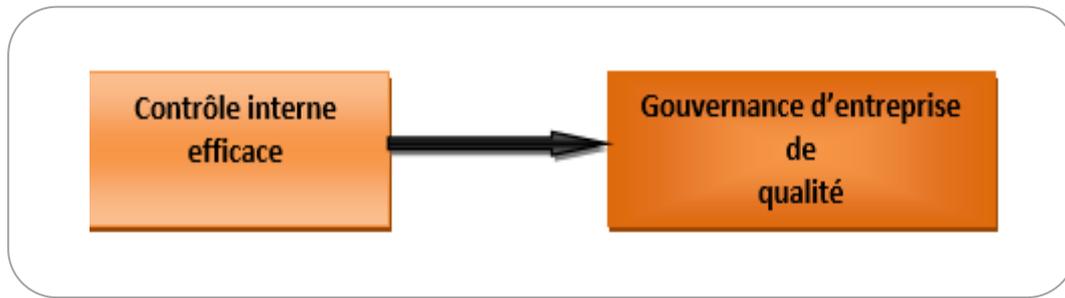
⁸⁶ <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôle/18932>

⁸⁷ [.http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html](http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html) consulté le (10/02/2021).

⁸⁸ The Institute of Internal Auditors, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)" « glossary », Disponible à l'adresse: <http://na.theiia.org/standardsguidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> consulté le (10/03/2021).

⁸⁹ RENARD J, op .cit, P 449

Figure N°08: Relation entre le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise



(Source : Renard (J), « théorie et pratique de l'audit interne », édition organisation, paris, 2010 p. 449.)

4.2.2.4. Notion de création de la valeur

La notion de création de valeur relève de la définition même de l'audit interne donnée par l'IIA et traduite par l'IFACI. L'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficacité et à l'efficacités des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle⁹⁰. En d'autres termes, lorsque l'audit interne formule des recommandations pertinentes et qualitatives réduisant l'exposition aux risques et, identifiant des améliorations possibles sur le plan opérationnel, il apporte de la valeur ajoutée à l'organisation. L'impact de ces recommandations peut être apprécié en termes de qualité opérationnelle ou en termes financier.

⁹⁰YAKOUBI Sadia et ZEMMOURI Ferroudja, « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques en Algérie », mémoire de master en science de gestion, université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, option 2017, p55.

Conclusion du chapitre II

La gouvernance d'entreprise est devenue comme un ensemble de mécanismes et procédures de contrôle dans le but de résoudre les conflits d'intérêts entre les propriétaires et managers. Elle est considérée comme un moyen de protection pour les investissements des actionnaires. Elle vise à renforcer la confiance entre les managers et propriétaires. Une bonne gouvernance s'applique à travers plusieurs mécanismes essentiels (conseil d'administration, comité d'audit, les dirigeants, parties prenantes ...), chacun de ces derniers joue un rôle important dans la bonne pratique de la gouvernance d'entreprise.

Ainsi, nous a permis de présenter la relation entre l'audit interne avec la gouvernance de l'entreprise, nous avons constaté que l'audit interne rattaché au comité d'audit à un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise, dans la réduction de cette asymétrie d'information.

L'audit interne apporte des informations précises sur les risques et sur le système de contrôle interne, ce qui nous permet d'affirmer que l'audit interne est un acteur clé dans la gouvernance de l'entreprise.

*Chapitre III : Diagnostique en termes d'audit interne pour
la gouvernance de la société des moulins de la Soummam «
unité de kherrata »*

Introduction chapitre III

Le travail de recherche via la différente documentation (ouvrages, revues, articles...etc.), nous a permis de rassembler les informations théoriques dans les deux chapitres précédents, ces derniers nécessitent d'être concrétisé par un cas d'application, afin de présenter la fonction de l'audit interne, ainsi que d'identifier le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance au sein de la société des moulins de la Soummam « unité de KHERRATA ».

Pour se faire, nous avons eu l'honneur d'accomplir un stage pratique au sein de la société des moulins de la Soummam durant un mois soit du 15/04/2021 au 15/05/2021, nous nous avons élaboré un questionnaire pour les différents responsables de cette entreprise, l'ensemble de ces personnes interviewées sont de l'ordre de 8 personnes.

Nous commençons par la présentation générale de la société des moulins de la Soummam, ensuite nous traiterons une enquête sur la perception de l'audit et de la gouvernance d'entreprise par les responsables de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata ».

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil ⁹¹

Cette section est consacrée à la présentation de l'entreprise " les Moulins de la Soummam" il s'agit d'abord de l'historique ainsi que la fiche technique de cette entreprise.

1.1. Présentation de la société ERIAD les Moulins de la Soummam :

La filiale " les moulins de la Soummam" est l'une des filiales du groupe ERIAD-Sétif. C'est une société par action (SPA) au capital de : 891.310.000 DA. La direction générale de cette filiale est implantée à la daïra de SIDI AICH est créée lors de la filiation des unités de production le 01 octobre 1997, à une distance de 45 km au nord-ouest de la wilaya de Bejaia. Elle constituée de deux unités à caractère industriel et commerciale, unité de SIDI AICH et unité de KHERRATA.

⁹¹ Service personnel d'ERAD

1.2. Historique de l'unité de KHERRATA :

La Semoulerie de Kherrata par sa position, comme l'un des plus anciens moulins d'Algérie, a été construite par les Ex-Colons propriétaires "Domaines Eugène Dussaix" en 1890. C'était un moulin à fonctionnement à chutes d'eau, puis transformé en moulin à turbines en 1927, date de sa rénovation, constituant le potentiel actuel de production.

Après la construction du barrage hydraulique et de la centrale électrique de Kherrata en 1945, il est devenu moulin fonctionnant à l'électricité avec une capacité de production de 450Qx / 24h00.

Cette unité a fonctionné sans interruption jusqu'à 1962 où elle fût abandonnée par ses Ex-proprétaires "Domaines Eugène Dussaix".

Le 11 Novembre 1962, ce moulin fût déclaré bien de l'état et remis en marche sous forme de l'autogestion jusqu'au 25 Mas 1965 date de la création de la SN-SEMPAC.

La SN-SEMPAC a été créée par décret n° 65-89 du 25.03.1965 a caractère Industriel et Commercial, elle avait la responsabilité d'acheter les matières premières, de les transformer et de les commercialiser.

Ce décret a été modifié et complété par l'Ordonnance n° 68-89 du 26.04.1968 en attribuant à la SN-SEMPAC les prérogatives suivantes :

- L'exploitation et la gestion des établissements de Semoulerie, Meunerie, Fabriques de Pâtes Alimentaires et de couscous du Secteur Public.
- L'exploitation de toutes les Unités qui sont soit réalisée soit acquises par elles ou confiées à sa gestion par l'Etat.

Cette Unité a bénéficié d'une transformation partielle effectuée en 1970, qui a consisté au remplacement de certains équipements de production ainsi que la révision du Diagramme du Cycle de fabrication.

Cette opération a permis de porter la capacité de trituration à 630Qx /24h00 en blé dur au lieu de 450Qx/ 24h00 initialement.

Le découpage Géographique des Unités Economiques de la SN-SEMPAC est intervenu en 1976.

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Le découpage a défini les structures, le rôle et les attributions Unités décentralisées, avec l'Autonomie de Gestion.

L'Autonomie de Gestion Financière a été accordée aux Unités décentralisées le 1^{er} Avril 1978.

- Par décret n° 82-376 du 27.11.1982, il a été créé l'Entreprise ERIAD SETIF, dans le cadre de la restructuration de l'Entreprise- mère SN-SEMPAC conformément aux lois :
- N° 88-01 du 12.01.1988, portant loi d'orientation sur les E.P.E,
- N° 88-02 du 12.01.1988, relative aux fonds de participation,
- N° 88-03 du 12.01.1988, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-05 du 26.09.1975, portant Code de Commerce et fixant les règles particulières aux E.P.E.

Et en application des décrets Exécutifs :

- N° 101-88 du 15.05.1988,
- N° 119-88 du 21.05.1988,
- N° 177-88 du 28.09.1988 ;

L'entreprise ERIAD-SETIF est passée à l'Autonomie à compter du 02 Avril 1990, devenue SOCIETE PAR ACTION AU CAPITAL DE : 100.000.000 DA.

Actuellement, cette Unité fonctionne avec un objectif de production de 630Qx/24h00, un effectif de 94 travailleurs répartis en quatre (04) équipes de 3 x 8 de production, deux (02) équipes de Manutention en 2 x 8, une équipe de Maintenance et de soutien technique et administratif travaillant en surface, ainsi que d'un parc – roulant fonctionnant avec un effectif de 19 travailleurs.

Malgré la vétusté du potentiel de production, s'ajoute l'indisponibilité de la pièce de rechange dont le constructeur a depuis longtemps disparu, l'Unité arrive à concrétiser les objectifs qui sont assignés et parvient à dégager des résultats financiers positifs, notamment depuis la restructuration de l'Entreprise et ce, grâce aux efforts soutenus du collectif des travailleurs.

La commémoration du premier anniversaire du passage à l'Autonomie de l'entreprise ERIAD-SETIF coïncide avec le centenaire de l'unité de production ainsi qu'avec son

projet de rénovation totale décidée par l'entreprise qui permettra de porter la capacité de production à 1000Qx/ 24h00 et d'améliorer la qualité des produits.

Le coût de l'investissement de ce projet est estimé à 20.000.000 DA, et son entrée en production est escomptée pour l'Année 1992.

Dans ce contexte, il y'a lieu de souligner que la rénovation de l'unité constitue la meilleure récompense pour le collectif des travailleurs qui n'ont ménagé aucun effort pour le maintien en activité de la semoulerie dans des conditions de travail très pénibles.

1.2.1. Fiche technique de l'unité KHERRATA :

- **Dénomination :** Unité de production semoulerie BOUSEKOURENE Layachi, Kherrata.
- **Nature d'activité :**
 - Semoulerie ;
 - Issues de meunerie.
- **Capacité de production :**
 - 1000Qx /jour (24 heures) ;
 - Produit fabriqués : semoule et dérivés (son, sssf)
- **Capacité de stockage :**
 - Matière première blé dur : 8000Qx (autonomie de trituration insuffisante) ;
 - Produit finis : 3 500Qx (Semoule Extra 25kgs et 10kgs, Semoule Courante 25kgs) ;
 - Sous-produits 1200Qx (sssf 25kgs, son gros 40kgs, Criblure et déchets).
- **Effectif de la filiale :** L'effectif au 31/12/2012 est structuré selon le tableau suivant :

Tableau N°04 : Effectif de la filiale

GROUPE	EFFECTIF
Exécution	21
Maîtrise	22
Cadres	06
Cadres supérieurs	01
TOTAL	50

(Source : l'entreprise d'accueil)

Section 02: L'organisation générale des moulins de la Soummam « unité de KHERRATA »

Dans cette section nous allons présenter les différents services existants dans cette entreprise selon son organigramme.

2.1. Les services de l'entreprise

On distingue plusieurs services :

2.1.1. Direction :

La direction est représentée par le directeur qui se trouve au sommet de l'organigramme de l'unité. Le directeur est le premier responsable, il a un contact avec tous les services. Il supervise toutes les structures et toutes les fonctions de l'unité. Le directeur s'occupe de :

- Bonne organisation de l'unité ; Bonne synchronisation entre les services et leur bon contrôle ;
- Bon fonctionnement du moulin ; Bonne représentation de l'unité dans l'environnement extérieur ;
- La réalisation des prévisions et du plan annuel de l'unité ;
- L'assurance des bonnes conditions pour un climat social sain.

2.1.2. Secrétariat :

- Le secrétariat représenté par une secrétaire qui a un contact direct avec la direction. Elle s'occupe de:
- L'enregistrement de tous les courriers administratifs envoyés ou reçus au niveau du secrétariat de la direction ;
- L'organisation des réceptions des responsables de services, des travailleurs et des partenaires de l'unité effectuées par le directeur.

2.1.3. Laboratoire :

Le laboratoire est représentée par une laborantine, responsable sur la qualité de la matière première, des produits finis pendant et après la production. Elle s'occupe des analyses et du contrôle de :

- L'humidité et de qualité des produits et de la matière première ;
- L'acidité des produits finis ;
- L'élaboration du bulletin d'analyse quotidien et périodique ou à la demande

2.1.4. Service de comptabilité :

Ce service est responsable des fonctions financières et comptables, il a des relations avec tous les autres services. Il est représenté par un chef de service comptabilité et finances qui s'occupe de :

- La comptabilisation de toutes les opérations financières, des engagements et des flux quotidiens opérés par l'unité (ventes, achats, stocks, banques, caisse, paie et opérations diverses) après vérification de la conformité des pièces justificatives ;
- L'édition et de la vérification des journaux auxiliaires à s'avoir : Immobilisations, Stocks, Achats, Ventes, Caisse régie, Banque exploitation, Banque, recette, Opérations diverses, Cessions, Paie personnel, Ventes marchandises.
- L'édition et la vérification des balances comptables périodiques ;
- Paiement des fournisseurs et encaissement des recettes commerciales ;
- Suivi des mouvements de la caisse et des comptes bancaires avec la banque ; L'analyse périodique des comptes comptables ;
- Des rapprochements des travaux d'inventaires physiques stocks et immobilisations avec les comptes comptables en fin d'année ;
- L'élaboration des états financiers annuels (Actif, Passif, Comptes de résultats, Flux de trésorerie et variation des capitaux propres) de l'unité.

2.1.5. Service gestion du personnel :

Ce service est chargé de l'utilisation rationnelle des ressources humaines et :

- Assure les conditions d'un climat social de travail sein ;
- Assure la gestion des carrières avec d'autres structures de l'unité ;
- Dynamise la formation et l'apprentissage interne et externe de l'unit

- Etablir des rapports périodique des activités du service ;
- Participe à l'élaboration des plans prévisionnels des ressources humaines ;
- Assure la discipline générale du travail.

2.1.6. Service commercial :

Il est responsable sur la commercialisation des produits et représenté par un chef de service et d'autres collaborateurs (chef de centre facturation, responsable de transport et un chef de dépôt de ventes). Il a pour missions :

- Vente des produits ; Marketing ;
- L'accueil des clients ; La publicité pour les produits ;
- La recherche des clients.

2.1.7. Chef de centre de distribution :

Il est responsable sur la réception des bons de commande clients, les bons d'enlèvement, la préparation des factures pour les clients et les journaux de ventes.

2.1.8. Responsable de transport :

Il assure le bon déroulement du transport, d'approvisionnement en matières premières et la distribution des produits finis aux clients (dans ce cas, le transport et facturé). Il est aussi, responsable sur les chauffeurs et le parc transport (camions).

2.1.9. Chef de dépôt de ventes :

Le dépôt de ventes est le seul point où l'unité assure la vente des produits aux consommateurs.

2.1.10. Maintenance :

La maintenance est représentée par chef d'atelier assisté par un centre maître mécanique, un mécanicien et un électricien, ils assurent la réparation des pannes mécaniques et électriques (maintenance curative) ainsi que la maintenance préventive des équipements.

2.1.11. Hygiène et sécurité :

Cette fonction assure la protection de l'unité, des travailleurs et de l'environnement. Elle est représentée par un chef de section hygiène et sécurité assisté par quatre chefs de groupe et des agents de sécurité et hygiène. Cette section a plusieurs missions (contrôle, surveillance, vérification). Elle assure :

- Le contrôle des mouvements (entrée et sortie) des biens de l'unité ;

- Le contrôle des entrées et sorties des personnes étrangères ;
- Le contrôle des entrées de matières et fournitures et des sorties des produits ; L'hygiène et les bonnes conditions de stockage des matières premières et des produits finis ;
- La propreté des locaux et de l'environnement de l'unité ;
- Le contrôle de la gestion des retours produits.

2.1.12. Approvisionnement et gestion des stocks :

Le service approvisionnement et gestion des stocks est responsable sur les achats et la gestion des stocks. Cette mission est représentée par un chef de section et un chauffeur démarcheur. Ils s'occupent :

- Des achats des matières et fournitures (y compris les pièces de rechange) ;
- La satisfaction des besoins des autres structures en matières et fournitures ;
- La gestion des mouvements des stocks des produits finis et de la matière première et fournitures.

2.1.13. Service Exploitation :

L'exploitation est assurée par un cadre technique d'exploitation qui se charge du bon fonctionnement du moulin et des bonnes conditions de production. Il suit les différentes étapes de trituration, ensachage et expédition. Le cadre technique d'exploitation est assisté par :

- Un chef meunier qui assure :

- Le bon fonctionnement du moulin ;
- L'élaboration de la situation journalière de trituration ;
- Le bon fonctionnement de la mouture ;
- Le bon fonctionnement de la situation des équipements de mouture ;
- Le suivi de la situation des cellules de produits finis.

- Un chef de quart qui s'occupe de

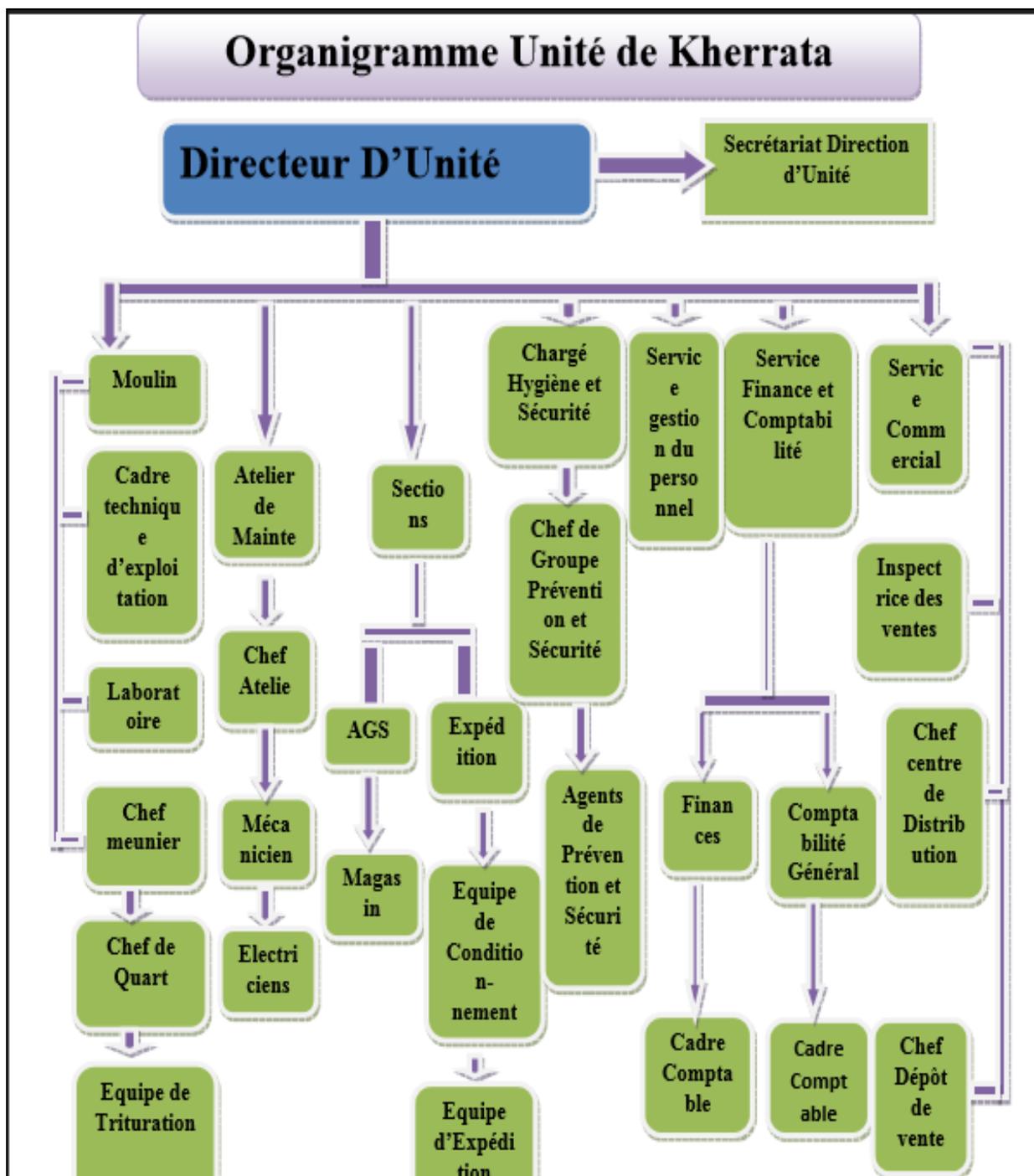
La vérification de l'aspiration des cellules et du renseignement du registre de quart ;
La vérification de l'hygiène du moulin et des stocks de la matière et des produits finis. Un conducteur de cylindres qui s'occupe des appareils à cylindre et de leur bon fonctionnement. L'ensachage est réalisé au niveau de la conditionneuse (magasin de stockage), il est représenté par des emballages qui s'occupent de :

- La qualité des produits mis en sacs ;
- L'ensachage du produit dans les sacs ; La conformité des sacs ;
- La vérification et le contrôle du poids des sacs ;
- La qualité d'emballage et le type utilisé ;
- La présentation et la conformité des étiquettes pour chaque type de produit ; L'hygiène des lieux.

Enfin, l'expédition des produits finis est représentée par un chef de section expédition. Après avoir reçu le bon d'enlèvement du client, il établit les bons de cession et les bons de sorties des produits finis. Cette section à une relation directe avec les clients et le centre de distribution.

2.2. Organigramme de l'unité de KHERRATA : L'organigramme de l'unité de KHERRATA se présente comme suite

Figure N°09 : L'organigramme de l'unité de KHERRATA.



(Source : l'entreprise d'accueil)

Section 03 : Enquête sur la perception de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise par les responsables de la société des moulins de la Soummam

Dans cette section, nous tenterons de présenter la démarche d'étude, ensuite nous passerons à répondre aux différentes questions citées ci-dessus à travers une enquête que nous avons effectuée auprès des responsables des différentes directions de l'entreprise des moulins de la Soummam.

3.1. Présentation de la démarche d'étude

Dans le cadre de notre travail à l'entreprise des moulins de la Soummam, nous avons opté pour l'enquête par questionnaire destiné aux cadres de l'entreprise. Nous avons jugé que cette méthode est plus adaptée à notre cas, car elle nous permettrait d'apprécier la fonction d'audit interne et sa contribution à la bonne gouvernance au sein de cette entreprise.

3.1.1. Présentation de questionnaire

Voir annexe N°01 : Questionnaire de perception de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise au sein des moulins de la Soummam adressé aux responsables de l'entreprise.

Ce questionnaire comporte trois parties ; la première porte sur l'audit interne, la seconde sur la gouvernance d'entreprise et la dernière sur l'audit interne et son impact sur gouvernance d'entreprise.

3.1.2 . L'objectif de l'enquête

L'objectif de notre travail est de savoir comment l'audit interne peut vraiment contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise, à travers une enquête basée sur le traitement de questionnaire adressé à un ensemble des responsables d'entreprises. Cette étude traite le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise.

Le questionnaire élaboré a pour objectif de collecter les informations concernant :

- les données générales sur l'entreprise ;
- la mesurer du degré de connaissance des concepts d'audit et de gouvernance d'entreprise auprès des responsables des moulins de la Soummam ;
- l'importance accordée à la gouvernance au sein de l'entreprise ;

- la détermination de la nature de l'influence de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise ;
- le rôle que peut jouer l'audit interne dans le processus de la gouvernance de l'entreprise des moulins de la Soummam.

Pour bien apprécier ces différentes questions, nous avons préféré de distribuer notre questionnaire aux responsables des différentes directions de l'entreprise des moulins de la Soummam.

3.2. Analyse du questionnaire

Selon les réponses du questionnaire récupérées, les résultats obtenus sont comme suit :

3.2.1. Audit interne

Question n° 01 : Quel est le niveau intellectuel des responsables de l'entreprise des moulins de la Soummam ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Universitaire	06	75%
Formation professionnel	02	25%
Total	08	100%

La pluparts des responsables de cette entreprise ont un niveau universitaire, dont 25% ont des formations professionnel.

Question n°02 : les cadres de cette entreprise sont-ils formée sur l'audit interne ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	04	50%
Non	04	50%
Total	08	100%

On remarquant que la moitié des cadres de l'entreprise des moulins de la Soummam sont-ils formées sur l'audit interne.

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Question n° 3 : Existe –t-il un manuel de procédures interne ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

D'après les résultantes obtenues, nous ne constatons que la totalité des responsables déclare l'existence d'un manuel de procédures interne.

Question n° 4 : Existe-t –il un service d'audit interne au sein de votre entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

La totalité des répondants ont assurés l'existence de service d'audit interne au sein de l'entreprise des moulins de la Soummam.

Question n° 5 : L'audit interne informe t-il sur l'objet de sa mission ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

Nous observons d'après les réponses, que l'auditeur interne informe les responsables sur l'objet de sa mission.

Question n° 6 : Que signifie l'audit interne pour vous ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Contrôle	05	38,46%
Vérification	05	38,46%
Jugement	00	00%
Inspection	03	23,07%
Total	13	100%

Nous remarquons que 38,46% du personnel des directions voient que l'audit interne est un contrôle et vérification, 23,07% ont affirmés qu'il s'agit d'une inspection. Les réponses des responsables sont loin d'être satisfaisantes car ils considèrent l'audit interne comme une fonction qui s'occupe de contrôle, de la vérification et de l'inspection.

Question n°7: La fonction d'audit interne au sein de votre entreprise correspond à la qu'elle des assertions suivantes :

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Une notion de rentabilité	00	00%
Une technique de gestion	02	20%
Un instrument de performance	01	10%
Un instrument d'évaluation	05	50%
Autre	02	20%
Total	10	
Choix de réponse	Nombre de réponse	
Toutes les activités	06	
Quelques activités	02	
Total	08	

La plupart des responsables soit 75% sont répondu que l'audit interne doit toucher toutes les activités et seulement 25% qui pensent que l'audit interne couvre quelques activités.

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Question n° 9 : La fonction d'audit interne au sein de votre entreprise est-elle selon vous ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Suffisamment développée	06	75%
Peu développée	02	25%
Largement développée	00	00
Ne sait pas	00	00%
Total	08	100%

La majorité des responsables (75%) répondu que la fonction d'audit interne est suffisamment développée au sein de société des moulins de la Soummam, et seulement 25% trouvent que la fonction d'audit est peu développée.

Question n° 10 : Au sein de votre direction, la mission d'audit interne s'est déroulée sans perturber son fonctionnement ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	07	87,05%
Non	01	12,05%
Total	08	100%

La plupart des responsables de l'entreprise ont répondu par « OUI », ce qui favorise le bon déroulement de la mission d'audit interne sans perturbé le fonctionnement de leurs directions.

Question n° 11: L'audit interne vous explique-t-il les objectifs de la mission d'audit avant son déroulement ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00%
Total	08	100%

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

La totalité des réponses indique que l'audit interne explique les objectifs de la mission d'audit interne avant son déroulement.

Question n° 12 : Le personnel audité a été :

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Coopératif	06	100%
Réticent	00	00%
Méfiant	00	00%
Total	06	100%

A travers les résultats son distingue que les personnels des directions ont été coopératifs lors des tests et des interviews de l'audit interne.

Question n° 13 : L'audit interne a-t-il identifié des failles, des zones à risque dans le fonctionnement de votre entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

Selon les réponses obtenues, nous réalisons que l'auditeur interne a pu identifier des failles et des zones à risque dans le fonctionnement de toutes les directions.

Question n°14 : L'audit interne a-t-il formulé des recommandations pour remédier à ces dysfonctionnements ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

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.

Question n° 15 : Les recommandations formulées par l'auditeur interne sont-elles mises en œuvre ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

Les responsables affirment que les recommandations formulées par l'auditeur interne sont-elles mises en œuvre.

Question n° 16 : Existe-t-il un suivi de la part de l'auditeur interne concernant les recommandations qu'il a formulées ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

Nous remarquons que toutes les cadres de cette entreprise affirment que l'auditeur interne procède à un suivi de l'application des recommandations qu'il a formulé précédemment.

Question n° 17: Souhaiteriez-vous que soit donné plus d'importance à la fonction d'audit interne dans votre entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Tout les cadres ont répondu par « OUI » ils souhaitent qu'il soit donné plus d'importance à la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise.

Question n° 18 : Pensez-vous que l'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	07	87,05%
Non	01	12,05%
Total	08	100%

D'après les réponses, la majorité des cadres de l'entreprise affirment que l'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'entreprise et cela à travers les différentes recommandations suivantes :

- Participe à la réduction de la charge de travail et à éliminer les gaspillages ;
- cible les objectifs ;
- Assure le bon fonctionnement des processus interne de l'entreprise ;
- L'optimisation des ressources.

3.2.2. Gouvernance d'entreprise

Question n° 1 : Selon vous, que représente le concept de Gouvernance d'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
L'ensemble des mécanismes organisationnels	04	21,05%
Un outil de gestion	04	21,05%
L'ensemble des relations entre les différents acteurs de l'entreprise et son environnement	05	26,32%
Relation entre la direction de l'entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autre parties prenantes	02	10,53%
L'ensemble de disposition légale, réglementaire ou pratique qui délimitent l'étendue du pouvoir et des responsabilités des dirigeants	03	15,79%
Ne sait pas	01	5,26%
Total	19	100%

A travers les réponses obtenu, les cadres de l'entreprise constatant que le concept gouvernance est plutôt partagé, néanmoins c'est l'ensemble des relations entre les différents acteurs de l'entreprise et son environnement qui est le choix le plus suivi par rapport aux autres à savoir l'ensemble des mécanismes organisationnels eun outil de gestion.

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Question n° 2 : Selon vous existe-il une gouvernance au sein de votre entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00
Total	08	100%

La totalité des réponses indique qu'il existe une gouvernance au sein de l'entreprise des moulins de la Soummam.

Question n° 3 : Selon vous, quelle est la nature du pouvoir du conseil d'administration ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Pouvoir suprême	02	18,18%
Pouvoir de surveillance	05	45,45%
Pouvoir exécutif	04	36,36%
Ne sait pas	00	00%
Total	11	100%

45,45% des responsables questionnés indiquent que la nature du pouvoir du conseil d'administration est la surveillance. Par contre 36,36% le confonde avec le pouvoir exécutif. Notons aussi que deux personnes ont répondu par le pouvoir suprême.

Question n° 4 : Existe-il un système d'information au sein de l'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	07	87,05%
Non	01	12,05%
Total	08	100%

La majorité des cadres ont répondu qu'il existe un système d'information au sein de leur entreprise, alors que qu'en réalité il n'est pas vraiment performant.

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Question n° 5 : Selon vous, quelles sont les composantes clés d'une bonne gouvernance d'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Obligation de rendre compte	02	7,69%
Efficienc e et efficacité	05	19,23%
Intégrité et équité	02	7,69%
L'esprit critique	02	7,69%
Responsabilité	06	23,08%
Transparence	05	19,23%
Audit interne	04	15,38%
Ne sait pas	00	00%
Total	26	100%

Selon les réponses obtenues, 33,33% des responsables de l'entreprise ont proposées les recommandations nécessaires aux failles détectées et en diminuant les risques, 22,22% pensent qu'en contrôlant les comptes, l'audit interne peut apporter sa contribution à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Question n° 6 : Selon vous, l'absence d'une bonne gouvernance influe-t-elle sur le fonctionnement de l'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	08	100%
Non	00	00%
Total	08	100%

La totalité des responsables de l'entreprise 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.

3.2.2. L'audit interne et la gouvernance d'entreprise

Question n° 1 : selon vous, comment l'audit interne peu-il contribuer à l'amélioration de gouvernance d'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
En diminuant les risques	03	33,33%
En proposant des recommandations nécessaires aux failles détectées	03	33,33%
En contrôlant les comptes	02	22,22%
Ne sait pas	01	11,11%
Total	09	100

Selon les réponses obtenues, 33,33% des responsables de l'entreprise en pensent qu'en proposant les recommandations nécessaires aux failles détectée et en diminuent les risques, 22,22% pensent qu'en contrôlent les comptes, l'audit interne peut apporter sa contribution à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Chapitre III Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Question n° 2: Quel est le rôle que joue la fonction d'audit interne dans la gouvernance de votre entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Réduire l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes	02	18,18%
Manager des risques	04	36,36%
Alimenter le conseil d'administration en informations sur les zones des risques	02	18,18%
Améliorer la gouvernance au niveau de la qualité des reporting et au niveau de la performance de la firme	03	27,27
Autre	00	00%
Total	11	100%

Selon les réponses obtenues, nous ne constatons que les responsables de cette entreprise ont une vision différente de la fonction d'audit dans la gouvernance de l'entreprise.

Question n° 3: Considérez-vous que la fonction d'audit interne est synonyme d'une gouvernance d'entreprise ?

Choix de réponse	Nombre de réponse	Pourcentage correspondant
Oui	04	57,14%
Non	03	42,86%
Total	07	100%

En passant par l'entreprise des moulins de Soummam, 57,14% des responsables considèrent que la fonction d'audit interne est synonyme d'une gouvernance d'entreprise par contre 42,86% sont à l'opposé.

Conclusion d'analyse

Cette étude a permis de montrer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers la préparation d'un questionnaire, qui a pour effet d'obtenir les points de vue des cadres dans l'entreprise des moulins de la Soummam, et par conséquent, nous avons conclu un ensemble de résultats résumés comme suit :

- Les responsables de ces directions confirment que la fonction d'audit interne est importante pour l'entreprise ;
- La majorité des chefs des directions constatent que l'audit interne est perçu comme étant un instrument d'évaluation et une technique de gestion ;
- Lors de la mission d'audit interne, l'auditeur ne présente aucune perturbation pour le service audité et le personnel de la direction auditée est plutôt coopératifs pour le bon déroulement de cette mission ;
- Les recommandations formulées par l'audit interne sont appliquées ainsi qu'approuvées par les responsables des différentes directions des moulins de la Soummam ;
- L'existence de la gouvernance est bénéfique pour l'entreprise ;
- D'après les responsables de l'entreprise, le système d'information n'est pas assez performant malgré son indispensabilité pour une bonne gouvernance d'entreprise ;
- l'audit interne est un outil majeur pour une bonne gouvernance ;
- selon les responsables de l'entreprise l'audit interne est important vu sa contribution à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ;
- en passant par l'entreprise des moulins de la Soummam, beaucoup de critères montrent l'existence d'une bonne gouvernance dans cette entreprise, puisque elle arrive à atteindre la majorité de ses objectifs tracés chaque année.

De notre enquête au sein des moulins de la Soummam, nous avons conclu que l'absence d'une fonction d'audit interne peut engendrer une mauvaise gouvernance ce qui amène l'entreprise à des dysfonctionnements des processus et des activités qui sous-tendent l'organisation.

Conclusion du chapitre III

Cette étude a permis de montrer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers la préparation d'un questionnaire qui a pour effet d'obtenir les points de vue des spécialistes dans l'entreprise des moulins de la Soummam.

En effet, l'audit interne constitue un instrument efficace pour protéger les intérêts des parties prenantes de l'entreprise à travers l'assurance de l'intégrité des informations financières.

La qualité de l'audit interne a un impact direct sur l'efficacité du contrôle des dirigeants et la gouvernance d'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'objet de cette recherche est d'examiner la façon avec laquelle l'audit interne peut améliorer la gouvernance des entreprises c'est-à-dire, comment peut-il assurer une bonne gouvernance.

L'objectif principal de la gouvernance d'entreprise est de favoriser la création de la richesse et d'assurer sa répartition équitable entre les actionnaires et les différentes parties prenantes.

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. Par ailleurs, nous avons cherché à étudier la nature de la relation qui peut exister entre comité d'audit, celles de la fonction d'audit interne, le management, le conseil d'administration et les actionnaires.

Aujourd'hui, la gouvernance d'entreprise constitue pour les entreprises une condition essentielle de leur croissance et de leur pérennité. De plus les enjeux de la gouvernance ne vont bien au-delà de l'échelle micro-économique de l'entreprise-elle-même et son environnement.

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. L'audit interne permet la réduction des asymétries d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, mais il est aussi un mécanisme d'identification et d'évaluation des risques encourus par l'entreprise.

Notre étude, nous a permis de vérifier si la fonction d'audit interne au sein de société des moulins de la Soummam contribue à la gouvernance d'entreprise.

Nous avons aussi essayé d'aborder la question d'audit interne, où nous avons montré que l'audit interne fait face à des risques, qui peuvent influencés sur le bon fonctionnement de l'entreprise. L'audit interne devrait se centrer sur la gestion des risques, c'est-à-dire prendre en considération que l'assurance de l'efficacité de processus de gestion des risques est considéré comme l'un des principaux objectifs de sa mission. La complémentarité avec la fonction de gestion des risques peut l'aider à renforcer son rôle pour une meilleure évaluation des risques de l'entreprise, ce qui nous a amené à constater que la première hypothèse est à confirmer.

Durant notre stage nous avons aussi constaté également que l'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs dans la mesure où il propose des recommandations claires et constructives et des conseils concernant les activités examinées. Ainsi il met à la disposition de l'équipe dirigeante des moulins de la Soummam les informations nécessaires à la prise de décision, ces informations fournies par l'auditeur les aident à réaliser les objectifs qu'elle s'est fixés, donc la deuxième hypothèse est confirmée.

Enfin, l'audit interne est considéré comme l'un des principaux éléments de l'application de la gouvernance des entreprises.

Bibliographie

Ouvrage

- BOUYAKOUB. Ahmed. « DE LE GOUVERNANCE DES PME-PMI » regard croisés France Algérie. L'Harmattan, 2006.
- COHEN E, « *Dictionnaire de gestion* », Édition la Découverte, Paris, 2001.
- CHARREAUX Gérard « Conseil d'administration et pouvoirs dans l'entreprise », édition Economica, Paris.1994.
- CHARREAUX Gérard «Vers une théorie du gouvernance des entreprises », Le gouvernement des entreprises, Charreaux G ,édition, coll recherche en gestion, Economica, Paris,1997.
- Du Plessis J.J, Hargovan A, Bagaric M, el al, «principles of contemporary corporate Governance», 2nd Edition, Cambridge university press, NewYork, 2008.
- ELODIE Portelli, « *audit interne des collectivités territoriales* », édition marketing S.A, Paris, 2013.
- Ebondo Wa Mandzila, «Gouvernance de L'entreprise : une Approche par L'audit et le Contrôle Interne», édition L'Harmattan, Paris, 2005.
- Germond B, «*Audit Financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*», édition Dunod, Paris, 1991.
- LAKHLEF Brahim, « La bonne gouvernance », édition Dar El Khaldounia, Alger, 2006.
- LAKHLEF Brahim, « Qualité des institutions réformes et résultats économiques », Alger-Livres Editions 2013.
- Mikol A, « *les audits financiers: comprendre les mécanismes de contrôle légale*», édition organisation, Paris, 2000.
- Mallin C,«Corporate Governance», 2nd Edition, Oxford, Oxford University Press,2007.
- Micheline F et al (dir Alain B), «*comptabilité et audit*», édition Foucher, Malakoff, 2013.
- P.Schick, J.Vera, O.Bourrouilh.Pargère «*Audit interne et référentiel de risque* » ; édition Dunod, Paris, 2002.
- PIGE (B), « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », EditionEconomica, (2009) Paris.
- PARRATA Frédéric « *Le gouvernement d'entreprise* », édition DUNOD, PARIS, 2003.

- PARRAT Frédéric, « Théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise pour les conseils d'administration et les administrateurs », édition Maxima, Paris, 2014.
- RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAN, « *théorie et pratique de l'audit interne* », édition organisation, 5^{ème} édition, 2004
- RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne », édition EYROLLES, Paris, 2010.
- RENARD J, « Audit interne : ce qui fait débat », édition Maxima, Paris, 2003.
- Robert le DUFF, « encyclopédie de la gestion et du management » EGM, édition DALLOZ, Paris, 1999.
- RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAN, « *théorie et pratique*
- Sous la direction de C-D Echaude maison et en arabe par : Pr. Med Cherif ILMANE, « dictionnaire d'économie et de sciences sociales » ; édition BERTI Alger 2009,
- Schick (P), Vera (J), Bourrouilh-Parège (O) « audit interne et référentiels de risques », édition, Dunod, Paris, 2010.
- VALIN G., « *Controlor & Auditor* », Édition, Dunod, Paris, 2006.

Articles et revues

- Charreaux G. et Desbrières P , «Gouvernance des entreprise : valeur partenariale contre valeur actionnariale», Finance-Contrôle- Stratégie, Vol.1, n°2,1998.
- Demsetz H, «*The Structure of Ownership and Theory of The Firm*», Journal of Law and Economics, 1983.
- Fama E et Jensen M., «Separation of ownership and control», journal of law and Economics, n°26, 1983, P 301-325.
- Fama E.F, Jensen M.C., 1983, «Separation of ownership and control», Journal of law and Economics,
- Glossaire des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, IIA / IFACI, 2014.La norme n° 25 de l'I.F.A.C. (Paragraphe 13)
- Jensen M.C., et Meckling W.H. 1976.«Theory of the Firm: Management behaviour agency costs and Ownership Structure», in Journal of Financial Economics, Vol.3,
- Rachid MOULAY KHATIR&Mohamed BENBOUZIANE. « La bonne gouvernance : un préalable a la modernisation et au développement du système bancaire ». Article .université de Tlemcen.
- MENASRIA Nabil. « La gouvernance des entreprises à travers le cas de l'autorité de régulation de la poste et de télécommunications (ARPT) ». Article. Revue économie et management. Université de Tlemcen. Algérie.2008
- Rachid MOULAY KHATIR et Mohamed BENBOUZIANE. « La bonne gouvernance : un préalable a la modernisation et au développement du système bancaire ». Article .université de Tlemcen.

Thèses et mémoires

- BENHYOUN SADAFI M .A, « *Audit interne : levier de performance dans les organisations publiques* », Mémoire de DCSG Rabat, 2001.
- BELHACHME Amina, « *L'apport de l'audit opérationnel interne dans la réduction des abus de la rémunération des dirigeants : étude exploratoire dans les sociétés par action en Algérie* », thèse de doctorat en science de gestion, université Abou Baker Belkaid Tlemcen, 2014.
- HADJAR Assia, « *gouvernance et performance des PME dans les pays transition*», thèse de doctorat en science économique, Faculté des sciences économique et de gestion, université Abou Baker Belkaid, Tlemcen 201

- Olivier Henbach, thèse de doctorat : « *le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* », Toulouse, 2000.
- YAKOUBI Sadia et ZEMMOURI Ferroudja, « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques en Algérie », mémoire de master en science de gestion, université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, option 2017.
- Ziani abdelhak « *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise* » Thèse de doctorat, Faculté des sciences économique et de gestion, Université aboubekr belkaid, Tlemcen, 2014, p73.

Texte réglementaires

- Loi N°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé, Article 22.
- Voir le code de gouvernance d'entreprise en Algérie, édition 2009.

Sites internet

- www.compta-dz.com.
- www.theia.org
- www.Ifaci.com
- www.larcf.com/seekrcf/RcfPdf/fich_085_059.pdf
- www.wikiberal.org/wiki/Montesquieu
- <http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-T/Theorie-de-l-enracinement.html>, consulté le 10/05/2021 .

- bruyeres-lyc.spip.ac-rouen.fr PDF
- www.ifaci.com/dl.php?table=ani...L-intelligence-collective
<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôle/18932>
- <http://www.creda.ccip.fr/collogues/pdf/2005gouvernance/gouvernance-actes.pdf>
- <http://www.Ernstetyoung.org>,
- <http://www.hyse.com/pdfs/blueribb.pdf>
- <http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html>
- <http://na.theiia.org/standardsguidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

Séminaires et conférences

- Grant Thornton International, Les fraudes internes et leur détection de la cartographie des risques au dispositif de contrôle, conférence du 25 avril 2008, le Paris.
- Moussa Vasi, séminaire, « la prévention de la fraude en entreprise », Cesag, mars 2000.

Annexes

Annexe n° : 01

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion

Master : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

***Questionnaire d'audit interne et gouvernance
d'entreprise***

Thème :

***Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la
gouvernance d'entreprise***

Auteur :

AMEUR Meriem

BOUSSADA Fairouz

promoteur :

M'ARAB Zoubir

Objectif de questionnaire :

Dans le cadre de préparation de notre mémoire de master en comptabilité et audit, nous nous adressons à vous demander de bien vouloir répondre à ce questionnaire, dans le but d'apprécier l'importance de la gouvernance au sein de votre entreprise.

Nous tenons à vous rassurer que les informations fournies ne seront utilisées que pour des fins scientifiques, et seront dans ce sens purement confidentielles.

L'audit interne

1. Quel est le niveau intellectuel des responsables de l'entreprise des moulins de Soummam ?

Universitaire

Formation professionnel

2. les cadres de cette entreprise sont-ils formés sur l'audit interne ?

Oui

Non

3. Existe-t-il un manuel de procédures internes ?

Oui

Non

4. Existe-t-il un service d'audit interne au sein de votre entreprise ?

Oui

Non

5. L'audit interne vous informe-t-il sur l'objet de sa mission ?

Oui

Non

6. Que signifie l'audit les cadres de cette entreprise sont-ils formés sur l'audit interne interne pour vous

Contrôle

Vérification

Jugement

Inspection

7. 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

.....

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

Toutes les activités

Quelques activités

9. La fonction d'audit interne au sein de votre entreprise est –elle selon vous :

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

10. Au sein de votre direction, la mission d'audit s'est déroulée sans perturber son fonctionnement ?

- Oui
- Non

Si non pourquoi

.....

11. L'auditeur interne vous explique –t –il les objectifs d'audit avant son déroulement ?

- Oui
- Non

12. Le personnel audité a été :

- Coopératif
- Réticent
- Méfiant

13. L'audit interne a-t-il identifié des failles, des zones à risque dans le fonctionnement de votre direction ?

- Oui
- Non

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

- Oui
- Non

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

- Oui
- Non
- Si non pourquoi ?

.....

16. Existe-t-il un suivi de la part de l'auteur interne concernant les recommandations qu'il a formulé ?

Oui

Non

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

Oui

Non

Si oui de quelle manière ?

.....

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

Oui

Non

Si oui, comment ?

.....

Si non, pourquoi ?

.....

Gouvernance d'entreprise

1. selon vous, que représente le concept de gouvernance de l'entreprise ?

- L'ensemble des mécanismes organisationnels
- Un outil de gestion
- L'ensemble des relations entre les différents acteurs de l'entreprise et son environnement
- Relation entre la direction de l'entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes
- L'ensemble de disposition légale, réglementaire ou pratique qui délimite l'étendue du pouvoir et des responsabilités des dirigeants
- Ne sait pas
- Autre :

.....
.....

2. Selon vous existe – il- une gouvernance au sein de votre l'entreprise ?

- Oui
- Non

3. Selon vous, quelle est la nature du pouvoir du conseil d'administration ?

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

4. Existe – il- un système d'information au sein de l'entreprise ?

- Oui
- Non
- Si oui, est- il performant ?

5. 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

6. Selon vous, l'absence d'une bonne gouvernance influe – il – sur le fonctionnement de l'entreprise ?

Oui

Non

L'audit interne et la gouvernance d'entreprise

1. 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 :

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

2. Quel est le rôle que joue la fonction d'audit dans la gouvernance de votre entreprise ?

- Réduire l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes
- Manager des risques
- Alimenter le conseil d'administration en informations sur les zones des risques
- Améliorer la gouvernance au niveau de la qualité des reporting et au niveau des performances de la firme
- Autre :

.....
.....

3. Considérez-vous que la fonction d'audit interne est synonyme d'une gouvernance d'entreprise de qualité ?

- Oui
- Non

Table des matières

Table des matières

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Etude théorique de l'audit interne	
Section 01 : Généralité sur l'audit interne.....	4
1.1 .Définition de l'audit interne.....	4
1.2 .typologies de l'audit	6
1.2.1 Audit externe.....	6
1.2.1.1 .Audit légale.....	6
1.2.1.2 .Audit contractuelle.....	7
1.2.2 .Audit interne.....	7
1.2.2.1 .Audit comptable et financier.....	8
1.2.2.2.Audit opérationnelle.....	8
1.3. Les objectifs de l'audit interne.....	9
1.3.1. La régularité.....	9
1.3.2. L'efficacité.....	10
1.3.3. La pertinence.....	10
Section 02 : les notions voisines et les normes de l'audit interne	
2.1 .Les notions voisines de l'audit interne.....	10
2.1.1. Audit interne et audit externe.....	11
2.1.2 .Audit interne et contrôle de gestion.....	11
2.1.2.1 .Les ressemblances.....	11
2.1.2.2 .Les déférences.....	12
2.1.3 .L'audit interne et l'inspection.....	12
2.1.4. L'audit interne et le contrôle interne.....	13
2.1.5. L'audit interne et le risk de management	14
2.2 .Les normes de l'audit interne.....	15
2.2.1 Les normes de qualification.....	15
2.2.2. Les normes de fonctionnement.....	16
2.3. Objectifs des normes de l'audit interne.....	17
Section n 03 : les principes fondamentaux et les techniques de l'audit interne	
3.1. Les principes fondamentaux.....	17
3.1.1 .La simplicité.....	17
3.1.2. La rigueur.....	17
3.1.3. La relativité du vocabulaire.....	18
3.1.4. L'adaptabilité.....	18
3.1.5 La transparence.....	18
3.2. Les techniques de l'audit interne.....	19

Section n 04 : Démarche d'une mission d'audit interne

4.1. Définition de la mission d'audit	20
4.2. Les phases fondamentales d'une mission d'audit interne.....	20
4.2 .1 .La phase de préparation	20
4.2.2 .La phase de réalisation.....	21
4.2 .3 .La phase de conclusion.....	21
4.3. Les outils de l'audit interne.....	21
4.3.1. Les outils d'interrogation.....	21
4.3.1.2. Les sondages statistiques	21
4.3 .1.2.Les interviews.....	22
4.3.1.3. Les questions écrites.....	22
4.3.1.4. Les outils informatiques.....	23
4.3 .2. Les outils de description...	23
4.3.2.1. L'observation physique.....	23
4.3.2.2. La narration.....	24
4.3.2.3. L'organigramme fonctionnel.....	24
4.3.2.4. La grille d'analyse des tâches.....	24
4.3.2.5. Le diagramme de circulation	25
4.3.2.6. La piste d'audit.....	25
4.4. Les risques liés à la mission d'audit.....	25
4.4.1. Les Définitions du risque d'audit.....	26
4.4.2. Les différents risques liés à la mission d'audit.....	26
4.4.2.1 .Le risque inhérent.....	27
4.4.2.1.1. Risques généraux liés à l'entreprise.....	27
4.4.2.1.2. Risque liés à la nature des opérations traitées.....	27
4.4.2.2 .Le risque de non contrôle.....	28
4.4.2.3. Le risque de non détection.....	28
4.4.3. Le risque de la fraude.....	29
4.4.3.1. Définition.....	30
4.4..3.2 Les risques de fraude possible.....	30
4.4.3.3. Le rôle de l'audit interne.....	32

Chapitre II : La gouvernance d'entreprise

Section n 01: Définition, Mécanismes et Principes

1.1 . La définition	35
1.1.1. Définitions de gouvernance.....	35
1.1.2. Définition Gouvernance d'entreprise.....	36
1.2. Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise.....	38
1.2.1. Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise	39
1.2.1.1. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les actionnaires	39
1.2.1.1.1. L'assemblée générale	40
1.2.1.1.2. Le conseil d'administration	40
1.2.1.1.3. Le commissaire au compte.....	41
1.2.1.2 .Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés.....	41
1.2.1.3. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les parties prenantes.....	42
1.2.1.3.1. Le contrôle des dirigeants par l'état.....	42
1.2.1.3.2. Le contrôle des dirigeants par les banques.....	42
1.2.1.3.3. Le contrôle des dirigeants par clients et fournisseurs.....	43
1.2.2. Les mécanismes externes de gouvernance	43
1.2.2.1 Le marché des biens et des services	44
1.2.2.2. Le marché financier	44
1.3. Les principes de gouvernance.....	46
1.3.1. La transparence.....	47
1.3.2. La responsabilité	48

Section 02 : Les théories fondamentales de la gouvernance de l'entreprise

2.1. Les théories de la gouvernance de l'entreprise.....	48
2. 1.1. La théorie des droits de propriété.....	48
2.1.2. La théorie de l'agence.....	50
2.1. 3 .La théorie des coûts de transaction.....	51
2.1.4. La théorie d'enracinement.....	52

Section 03 : Les composants et les indices de la gouvernance de l'entreprise

3. 1 .Les composantes de la gouvernance d'entreprise	53
--	----

3.1.1. Le conseil d'administration.....	53
3.1.1.1. La composition du conseil d'administration.....	53
3.1.1.1.1. Le courant l'homogénéité	53
3.1.1.1.2 .Le courant de la spécificité.....	54
3.1.2. Le comité d'audit.....	54
3.1.2.1. Le rôle du comité d'audit	54
3.1.3. La direction générale.....	55
3.1.4. Les parties prenantes	55
3.1.4.1. Définition de partie prenante.....	55
3.1.4.2. Les types des parties prenantes	56
3.1.4.2.1. Les parties prenantes internes	56
3.1.4.2.2. Les parties prenantes externes	56
3.2 .Les indices de la gouvernance d'entreprise	57
3.2.1. L'indice de transition.....	58
3.2.2. L'indice de la liberté économique	59
3.2.3. L'indice de corruption.....	59
3.2.4. L'indice de la libéralisation constitutionnel.....	59
3.2.5. L'indice des libertés.....	60
3.2.6. L'indice mesurant les inégalités, l'indice de Gini	60
3.2.7. L'indice IDE par habitant	60
3.2.8. L'indice de développement humain.....	60
3.2.9. Les indicateurs évaluant la gouvernance.....	61

Section 04: Audit interne, un mécanisme de la gouvernance de l'entreprise

4.1. Relation de l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance	62
4.1.1. Audit interne et le conseil d'administration (CA)	62
4.1.2. L'audit interne et l'audit externe	63
4.1.3. Audit interne et la direction générale.....	64
4.2. Apport de l'audit interne à la gouvernance de l'entreprise.....	64
4.2.1. Audit interne outil de réduction de problème d'asymétrie d'information	64
4.2.2 .Audit interne, outil d'aide à la création de la valeur.....	66
4.2.2.1. Définitions de système de contrôle interne.....	67
4.2.2.2. La définition de contrôle interne	67
4.2.2.3. Impact du contrôle interne sur la gouvernance de l'entreprise.....	67

4.2.2.4. Notion de création de la valeur	68
--	----

Chapitre III : Diagnostic en termes d’audit interne pour la gouvernance de la société des moulins de la Soummam « unité de kherrata »

Section 01 : Présentation de l’organisme d’accueil

1.1. Présentation de la société ERIAD les Moulins de la Soummam.....	70
1.2. Historique de l'unité de KHERRATA.....	71
1.2.1. Fiche technique de l'unité KHERRATA.....	73

Section 02: L’organisation générale des moulins de Soummam « unité de KHERRATA»

2.1 .Les services de l’entreprise.....	74
2.1.1. Direction.....	74
2.1.2. Secrétariat.....	74
2.1.3. Laboratoire.....	75
2.1.4. Service de comptabilité.....	75
2.1.5. Service gestion du personnel.....	75
2.1.6. Service commercial.....	76
2.1.7. Chef de centre de distribution.....	76
2.1.8. Responsable de transport.....	76
2.1.9. Chef de dépôt de ventes.....	76
2.1.10. Maintenance.....	76
2.1.11. Hygiène et sécurité.....	76
2.1.12. Approvisionnement et gestion des stocks.....	77
2.1.13. Service Exploitation.....	77
2.2. Organigramme de l'unité de KHERRATA : L'organigramme de l'unité de KHERRATA se présente comme suite.....	79

Section 03 : Enquête sur la perception de l’audit et de la gouvernance d’entreprise par les responsables de société des moulins de Soummam

3.1. Présentation de la démarche d’étude.....	80
3.1.1. Présentation de questionnaire.....	80

3.1.3 L'objectif de l'enquête.....	80
3.2 .Analyse questionnaire.....	81
3.2.1 Audit interne.....	81
3.2.2 Gouvernance d'entreprise.....	89
3.2.3 L'audit interne et la gouvernance d'entreprise.....	92

Résumé :

Suite aux scandales financiers qui ont touché plusieurs grandes entreprises mondiales, l'audit interne est devenu un outil incontournable dans le système de la gouvernance d'entreprise. Ces dernières années, les entreprises ont connu une large diffusion de corruption et de fraude ce qui a conduit à donner plus d'importance et de considération à l'audit interne afin de diminuer les risques, d'assurer une transparence et de contribuer à la performance.

Le but de cette étude est de savoir si l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, et ce à travers l'évaluation du système de contrôle interne, sa capacité de gérer les risques, la réduction de l'asymétrie d'information et à assurer la protection des droits des parties prenantes.

Mots clés : Audit interne- la gouvernance d'entreprise- contrôle interne- asymétrie d'information.

Abstract:

Following the financial scandals in the United States, Europe and Japan, the internal audit has become an indispensable tool in the system of corporate governance. In recent years, companies have experienced a wide spread of corruption and fraud, which led firms to give more importance and consideration to internal audit in order to decrease risks, ensure transparency and to contribute to the performance.

The purpose of this study is whether the internal audit can contribute to the improvement of corporate governance, and through the evaluation of the internal control system, its ability to manage risk, the reduction of asymmetry of information and protects the rights of stakeholders.

Key words: Internal auditor- corporate governance- internal control- information.